



UNIVERSITÀ
DI PAVIA

DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA
CORSO DI LAUREA IN GIURISPRUDENZA

La residenza nelle imposte sui redditi

Relatore: Chiar.ma Prof.ssa Silvia Cipollina

Correlatore:

Tesi di laurea di
Aurora Jannaccone Pazzi
Matr. 458430

Anno accademico 2023/2024

Indice

INTRODUZIONE.....	2
LA RESIDENZA FISCALE	4
1.1. EVOLUZIONE STORICA DELLA RESIDENZA FISCALE.....	4
1.2. LA RESIDENZA COME CRITERIO DI COLLEGAMENTO	9
1.3. LA DISCIPLINA ITALIANA	2
1.4. IL PROBLEMA DEL COLLEGAMENTO	6
1.5. L'EFFICACIA DELLE NORME TRIBUTARIE NELLO SPAZIO.....	11
LA RESIDENZA FISCALE DELLE PERSONE FISICHE.....	14
2.1. PROFILI GENERALI	14
2.2. I CRITERI DI COLLEGAMENTO	19
2.2.1. <i>Anagrafe dei soggetti residenti</i>	19
2.2.2. <i>Domicilio</i>	27
2.2.3. <i>Residenza civile</i>	34
2.2. RIFORMA FISCALE (L. 111/2023).....	37
2.2.1. <i>Frazioni di giorno</i>	39
2.2.2. <i>Domicilio fiscale</i>	42
2.2.3. <i>Presenza fisica per la maggior parte del periodo di imposta</i>	51
2.2.4. <i>Presunzione relativa</i>	54
2.3. TRASFERIMENTI DI RESIDENZA IN ITALIA	57
2.3.1. <i>Split year clause</i>	57
2.3.2. <i>Regime degli impatriati</i>	61
2.4. ORDINAMENTO CONVENZIONALE.....	64
2.4.1. <i>Abitazione permanente</i>	67
2.4.2. <i>Centro degli interessi vitali</i>	68
2.4.3. <i>Luogo di soggiorno abituale</i>	70
2.4.4. <i>Nazionalità</i>	70
2.4.5. <i>Accordo fra Stati</i>	71
LA RESIDENZA DELLE PERSONE GIURIDICHE.....	72
3.1. PROFILI GENERALI	72
3.2. CRITERI DI COLLEGAMENTO.....	77
3.2.1. <i>Sede legale</i>	82
3.2.2. <i>Sede dell'amministrazione</i>	85

3.2.3. Oggetto principale.....	89
3.3. ESTEROVESTIZIONE E MODIFICHE.....	92
3.3.2. Querelle sulla natura del fenomeno.....	98
3.4. LE MODIFICHE INTRODOTTE DALLA RIFORMA FISCALE (L. 111/2023).....	105
3.4.1 Profili normativi modificati dalla riforma.....	106
3.4.2 Obiettivi.....	110
3.4.3. Sede di direzione effettiva.....	114
3.4.4. Gestione ordinaria in via principale.....	122
3.4.5. Reshoring	124
3.5. HOLDING DI PARTECIPAZIONI.....	126
3.6. CONVENZIONI CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI - MODELLO OCSE.....	128
3.6.1. Place of effective management.....	131
CONCLUSIONE	134
BIBLIOGRAFIA	136
DOTTRINA	136
GIURISPRUDENZA.....	142
PRASSI	145

Introduzione

Il concetto di residenza fiscale svolge un ruolo fondamentale nella tassazione internazionale dei redditi. Tuttavia, nell'attuale fase di post-globalizzazione, la crescente mobilità delle persone e delle imprese ha reso più complessa l'individuazione del loro collegamento territoriale con lo Stato impositore. Localizzare la residenza di un soggetto, sia esso una persona fisica o giuridica, è dunque un tema cruciale per stabilire il diritto di prelievo di uno Stato sul reddito prodotto per garantire un'equa distribuzione del carico fiscale, in linea con il principio di capacità contributiva.

Il presente elaborato si propone di analizzare il concetto di residenza nelle imposte sui redditi, e le recenti evoluzioni che lo hanno interessato, con particolare riferimento alla riforma introdotta dalla L. 111/2023 (*Delega al Governo per la riforma fiscale*) e dal D.lgs. n. 209/2023 (*Attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale*). L'art. 3 della legge delega ha chiarito che la revisione della normativa sulla residenza fiscale è necessaria per adeguare la normativa interna alla disciplina internazionale.

Il lavoro è articolato in tre parti.

Nella prima parte si affronterà la tematica della residenza come criterio di collegamento (cd. *nexus* o *genuine link*) nelle due accezioni più rilevanti (reale e personale) e correlativamente si esamineranno il *worldwide principle* e il *source principle*, adottando una prospettiva di indagine storico-evolutiva.

Nella seconda parte l'analisi si concentrerà sulla nozione di residenza fiscale delle persone fisiche.

La terza parte, invece, verterà sulla residenza fiscale delle persone giuridiche, con esse intendendosi società ed enti diversi dalle società.

Sia nella seconda che nella terza parte si procederà a delineare i principali criteri di collegamento e a fornire una panoramica sulla normativa domestica e convenzionale, prima e dopo la recente riforma, prendendo in esame il dibattito dottrinale e alcuni casi giurisprudenziali.

Capitolo I

La residenza fiscale

1.1. Evoluzione storica della residenza fiscale

L'art. 53 Cost., ai sensi del quale *“Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività”*, regola le prestazioni e i doveri tributari, subordinati alla partecipazione del soggetto all'interno della comunità statale, la cui contribuzione viene presa in considerazione sia se prestata in modo saltuario ma anche più continuato.^{1 2}

La residenza fiscale identifica un collegamento stabile di tipo personale con il territorio dello Stato. Intesa come **criterio di collegamento personale** con risvolti soggettivi, la residenza vede il suo insediamento nell'ordinamento italiano in tempi piuttosto recenti. Invero, si hanno le prime testimonianze di un regime fiscale basato sul presupposto della residenza solo nei primi anni '70. In origine, infatti, gli Stati erano assoggettati ad una modalità impositiva pienamente coincidente con il principio di **territorialità**, per effetto del quale solo i redditi prodotti sul territorio nazionale venivano assoggettati ad imposizione. È proprio durante il Regno d'Italia che, all'interno di una discussione parlamentare, l'On. Quintino Sella statuisce sul potere impositivo in generale, più specificatamente sulla *“ricchezza mobile”*. In merito si afferma che

¹ Carlo Garbarino, *Residenza delle persone fisiche (nel diritto tributario internazionale)* in *Digesto delle Discipline Privatistiche, sezione commerciale*, 2012, p. 3 e ss. afferma che il contributo del soggetto passivo alla spesa pubblica riguarda sia il criterio di collegamento reale che quello personale. Infatti, l'art. 53 Cost. permette che qualsiasi soggetto sia assoggettato alla potestà impositiva di uno Stato solo per il fatto che possiede i requisiti per essere considerato residente fiscalmente.

² Mauro Beghin, Francesco Tundo, *Manuale di diritto tributario*, II ed., Torino, Giappichelli, 2022, p. 359

*“L’imposta della quale si tratta è un’imposta reale e non personale, vale a dire un’imposta che colpisce i redditi della ricchezza mobile e non la persona. Quindi può colpire i redditi che si producono, che hanno la loro provenienza, la loro origine nello Stato, non quelli che si producono all’estero, poiché l’efficacia di una legge d’imposta reale non può estendersi oltre le cose che sono nel territorio senza violare il principio della sovranità territoriale. L’imposta è il corrispettivo, l’equivalente che ognuno deve pagare allo Stato per la tutela della sua persona e della sua proprietà. Se dunque le rendite che si producono in territorio estero sono sotto la protezione di quello Stato, è quello Stato che ha diritto d’imporle, e non lo Stato dell’individuo a cui le rendite appartengono. Se nella tassazione dei redditi si vuole tenere conto precipuamente della persona del possessore, ed imporre anche i redditi che si producono all’estero, sol perché i medesimi appartengono ai cittadini, allora per essere logici debbono essere esenti da imposta i redditi che si producono nello Stato quando appartengono a stranieri. Tassandosi il cittadino per i redditi che ha all’estero, sol perché cittadino, lo si invita ad abbandonare la cittadinanza italiana ed a prendere quella estera. Nella pratica, è impossibile accertare e tassare il reddito che si possiede all’estero. Come si potrebbe mai fare ad accertare il reddito che dal cittadino si possedesse in America, in Russia o nelle Indie?”.*³

Si può quindi comprendere che, con l’affermarsi della **mobilità** collegata alla produzione reddituale, il principio di territorialità è stato lentamente sostituito. In questo senso si inserisce il sistema impositivo basato sul cd. **worldwide principle**, a cui si sono adeguati la maggior parte degli ordinamenti, nonostante ancora oggi siano individuabili Paesi che applicano il principio di territorialità (es. Singapore, Hong Kong, Libano).⁴

³ Roberto Cordeiro Guerra, *Diritto tributario internazionale*, II ed., Padova, CEDAM, 2016, p. 5

⁴ Federico Bertocchi, *La disciplina della residenza fiscale: i criteri dell’iscrizione anagrafica e della sede legale ed il loro formalismo, alla luce dell’evoluzione tecnologica e dei nuovi modelli di attività economiche*, in *Diritto e Pratica tributaria*, 2021, 2, p. 683

A questo proposito, sembra opportuno menzionare il susseguirsi di introduzioni normative che hanno inciso sul cambiamento di modalità impositiva. Nel 1973, con l'avvento della Riforma fiscale, si ha l'introduzione, all'interno dell'ordinamento italiano, di un regime fiscale con il quale si concretizza l'allontanamento dalla modalità impositiva fino a quel momento applicata, ovvero la tassazione basata prima sul criterio della territorialità e poi sulla cittadinanza. In attuazione della legge delega n. 825/1971 viene approvata una serie di decreti legislativi che disciplinano nuove imposte, tra cui il D.P.R. 29 settembre 1973 n. 597, istitutivo dell'IRPEF.

L'art. 2 del decreto citato definisce i soggetti passivi della nuova imposta e li distingue in residenti e non residenti, passando in seguito all'interno del Testo unico delle imposte sui redditi (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917). Ciò marca la differenza con il Testo Unico delle imposte dirette previgente (cd. Tuid, DPR 29 gennaio 1958, n. 645) che dava ancora rilevanza al criterio di collegamento della cittadinanza, e ai fini della determinazione del domicilio fiscale si proponeva la distinzione tra cittadini italiani e stranieri (art. 9 Tuid n. 645/1958). Successivamente, la Legge 23 dicembre 1998 n. 448 aggiunge il comma *2-bis* all'articolo 2, la legge 24 dicembre 2007 n. 244 dispone un emendamento dello stesso comma e infine il decreto legislativo 27 dicembre 2023 n. 209, dispone la modifica dell'articolo 2 comma 1 e comma 2 (su entrambi gli aspetti riguardanti le persone fisiche e le persone giuridiche).⁵

Prima della riforma degli anni Settanta, la nozione di residenza, infatti, si trovava nell'**imposta complementare**, che costituiva l'unico elemento di natura personale all'interno di un sistema territoriale, basato sulla tassazione del reddito prodotto all'interno del territorio dello Stato. L'art. 133 Tuid si disponeva che i redditi posseduti da soggetti residenti dovessero essere colpiti dal tributo su base mondiale, qualora goduti nel

⁵ Giuseppe Melis, *La nozione di residenza fiscale delle persone fisiche nell'ordinamento tributario italiano*, in *Rassegna Tributaria*, 1995, p. 1036

territorio dello Stato, e si consideravano residenti i soggetti che avevano dimora sul territorio italiano per più di un anno. Per i soggetti non residenti si prevedeva una tassazione solo per i redditi prodotti sul territorio italiano. Einaudi infatti scriveva, a sottolineare la difficoltà di individuazione e imposizione che segue il sistema di distribuzione personale dell'imposta, che *“nel sistema reale è molto semplice stabilire il luogo di tassazione, essendo questo il locus rei sitae”*, dinamica nel quale la soggettività passiva risiedeva nel luogo dell'appartenenza economica”.⁶

Aggiungeva una riflessione in merito al sistema di tassazione personale, statuendo che *“nel sistema di distribuzione personale dell'imposta, non essendo più il locus rei sitae che stabilisce chi deve pagare l'imposta ma il locus della persona”*. Infatti *“essendo le persone più mobili di quello che non siano le cose”* si afferma che il tratto ostico riguardante questo sistema di tassazione ha sede proprio nella mobilità dei soggetti e quindi nella difficoltà a localizzare e collocare il reddito da essi prodotto.⁷

L'adozione del concetto di residenza, nel contesto della riforma tributaria, era strumentale a un'imposizione sui redditi **personale** (e progressiva per le persone fisiche), tale da rendere rilevanti i **redditi prodotti** dal soggetto passivo fiscalmente residente nel Paese (criterio soggettivo), indipendentemente dal luogo di provenienza di tali redditi (criterio oggettivo). Si verifica così l'assoggettamento ad imposizione *worldwide* per i soggetti considerati residenti fiscalmente in un dato ordinamento mentre i soggetti non residenti vengono assoggettati ad imposizione, limitatamente ai redditi prodotti sul territorio nazionale.

In conclusione, la residenza si conferma come il criterio di collegamento più **efficace** e utilizzato proprio per l'elemento che mette in evidenza, cioè il *nexus* economico-sociale della persona con il territorio dello Stato. In questi termini può quindi essere definita come lo *“status personale di un*

⁶ Paolo Piantavigna, *La funzione della nozione di residenza fiscale nell'Irpef*, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 2013, 3, pag. 275 e ss.

⁷ Luigi Einaudi, *Principi di scienza delle finanze*, Torino, 1932, pp. 151-152

*soggetto in base al quale un dato ordinamento giustifica la propria pretesa cd. worldwide."*⁸

⁸ Federico Bertocchi, *La disciplina della residenza fiscale: i criteri dell'iscrizione anagrafica e della sede legale ed il loro formalismo, alla luce dell'evoluzione tecnologica e dei nuovi modelli di attività economiche*, in *Diritto e Pratica tributaria*, 2021, 2, p. 683

1.2. La residenza come criterio di collegamento

Come si accennava nel par. 1.1, con il termine residenza fiscale si intende fare riferimento al criterio di collegamento, e di conseguenza *identificare la relazione tra un soggetto ed un determinato territorio*. Nonostante ciò, non si può affermare la presenza, all'interno dell'ordinamento statale, di una definizione unitaria, a seguito dell'estensione di questo termine e della sua interconnessione con vari ambiti del sistema giuridico. La residenza in questo senso rappresenta il **legame** (o *nexus*) tra la pretesa impositiva statale ed il territorio dello Stato, intendendosi con questo termine il *genuine link* che collega il contribuente (e l'imposizione reddituale) con il territorio in cui questo reddito è stato prodotto.⁹

Si può collocare la residenza all'interno di un "*genere di appartenenza*" ad un territorio circoscritto: questo genere si compone poi di varie *specie* sulla base della tipologia di legame che si instaura con il territorio. Possiamo quindi affermare che la residenza rappresenta oggi in Italia il criterio di collegamento preponderante, per effetto del quale la contribuzione alle spese dello Stato è disposta sui **redditi ovunque prodotti** dal soggetto passivo. Quest'ultimo quindi viene ritenuto residente quando abbia un collegamento con il territorio dello Stato così pregnante che gli oneri e i contributi dovuti lo riguardano a prescindere.^{10 11}

Affermata l'importanza di un ragionevole **legame** tra l'imposizione di una determinata fattispecie economica e un criterio appropriato, è opportuno ora interrogarsi sull'**origine** di questo criterio. In questo senso, la fattispecie in oggetto deriva da vari elementi di fatto, tra i quali troviamo

⁹ Giovambattista Palumbo, *Presupposti di individuazione della residenza fiscale*, IUS Tributario, Giuffrè, 2021

¹⁰ Roberto Cordeiro Guerra, *Le fattispecie con elementi di estraneità* in Cordeiro Guerra, *Diritto tributario internazionale*, Wolters Kluwer, CEDAM, 2016, p. 42 e ss.

¹¹ Giuseppe Marino, *La residenza nel diritto tributario*, Padova, CEDAM, 1999, p. 8

la residenza del soggetto passivo o la produzione del reddito nel territorio dello Stato. In altre parole, quando un individuo risiede in uno Stato o produce reddito all'interno di quel territorio, si creano i presupposti per l'applicazione delle leggi fiscali di quel Paese nei confronti di tale individuo. Questo principio è fondamentale per stabilire la giurisdizione fiscale e determinare l'obbligo fiscale di una persona o entità. In sostanza, il criterio di collegamento rappresenta una modalità per accertarsi che, nei confronti di coloro che partecipano alle spese pubbliche venga disposto un onere di contribuzione. Ha qui senso proporre una delucidazione circa le regole e le metodologie usate per circoscrivere la fattispecie impositiva e proporre una considerazione a parte. In primo luogo, si possono selezionare le fattispecie che si ritengono tassabili (attraverso le cd. *source rules*) e, a seguire, individuare i criteri di collegamento ritenuti fondamentali per circoscrivere un reddito all'interno del territorio dello Stato (in sostanza capire se un reddito è assoggettato al potere impositivo di uno Stato). La seconda categoria di regole (cd. *tax rules*) prospetta una regolamentazione del regime impositivo (a seguito della localizzazione di un reddito all'interno dello Stato diventa di primaria importanza stabilire il regime di tassazione).¹²

In questo senso, all'interno del nostro ordinamento si possono distinguere due diverse declinazioni dei criteri di collegamento in relazione alle imposte sui redditi:

- **personale** (soggettivo), avente ad oggetto la residenza del soggetto passivo e basata quindi sul legame vincolante tra la fattispecie transnazionale e la sovranità tributaria di uno Stato.¹³
- **reale** (oggettivo) basato sulla fonte o sul territorio di produzione del reddito.

¹² Pasquale Pistone, *Diritto tributario internazionale*, III ed., Torino, Giappichelli, 2019, p. 48

¹³ Pasquale Pistone, *Diritto tributario internazionale*, III ed., Giappichelli, 2019, p. 48

È necessario precisare che le due tipologie impositive coesistono: quindi, a seconda dell'esistenza di un collegamento personale con lo Stato, il soggetto passivo potrà essere ritenuto come assoggettato a tassazione mondiale o territoriale.¹⁴ Di conseguenza, applicando il primo criterio si privilegia una tassazione di tipo mondiale, e quindi una tassazione sui redditi ovunque prodotti (cd. *worldwide taxation principle*), mentre il secondo introduce una tassazione territoriale basata sulla produzione reddituale nello Stato (cd. *source taxation*).¹⁵

I soggetti considerati fiscalmente residenti sono quindi tassati secondo un criterio di collegamento personale, in base al quale la potestà impositiva italiana si applica sui redditi ovunque prodotti (cd. *worldwide tax principle*, anche denominato principio di tassazione dell'utile mondiale). In questo senso la collocazione del presupposto d'imposta è strettamente collegata a quella del soggetto passivo, che risulta quindi assoggettato all'imposta sulla base del legame del soggetto con il territorio dello Stato. All'interno del sistema di tipo mondiale qui citato acquisiscono rilevanza **criteri di collegamento di natura personale**, basati sulle condizioni economiche complessive del soggetto e sulla localizzazione del soggetto all'interno del territorio dello Stato.¹⁶ La tassazione di tipo territoriale, al contrario, attribuisce rilevanza al luogo di produzione dei redditi e alla localizzazione del presupposto d'imposta sul territorio dello Stato (cfr. *sourcing rules*). I contribuenti che non vengono inquadrati come residenti fiscalmente in Italia sono soggetti ad un criterio di natura reale, che dispone l'imposizione solo sui redditi prodotti nel territorio dello Stato e individuati dall'art. 23 Tuir. Nasce così il principio della fonte, al quale corrisponde il principio di territorialità. È ragionevole sottolineare che questo criterio acquisisce natura **residuale** in quanto viene applicato quando non si realizza una

¹⁴ Roberto Cordeiro Guerra, *Diritto tributario internazionale*, II ed., Wolters Kluwer, CEDAM, 2016, p. 45 e ss.

¹⁵ Roberto Cordeiro Guerra, *Diritto tributario internazionale*, op. cit.

¹⁶ Giuseppe Melis, *Manuale di diritto tributario*, V ed., Giappichelli, 2022, p. 127 e ss.

piena integrazione di quello personale, quindi nei confronti dei soggetti non residenti.^{17 18}

Recentemente, si è riaperto il dibattito che ha ad oggetto i due sistemi di tassazione: partendo dall'assunto che la mobilità del capitale e delle persone sia la nuova normalità e che quindi tutti gli ordinamenti hanno recepito questa dinamica, si dibatte (anche da parte di una dottrina tributaria non recentissima) sulla tesi per cui si ritenga più efficace il principio della territorialità. Questa situazione è data da vari elementi, uno dei quali è costituito dalla ricchezza prodotta all'estero e che, secondo la disciplina della tassazione *worldwide*, viene assoggettata ad imposizione.

¹⁷ Francesco Tesauro, *Compendio di diritto tributario*, VIII ed., CEDAM, 2020, p. 22

¹⁸ Giuseppe Marianetti, Roberto Sante Smilari, *Residenza fiscale delle persone fisiche: superata la presunzione assoluta dell'iscrizione anagrafica*, in *Il Fisco*, 2024, 3, p. 207

1.3. La disciplina italiana

Nell'ordinamento tributario italiano il concetto di residenza fiscale delle persone fisiche, disciplinato dall'**art. 2** Tuir trova la sua fonte anche nell'**art. 43** del Codice civile, che così dispone: "*Il domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi. La residenza è nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale*".¹⁹ Ai sensi del suddetto articolo si parla di residenza come del luogo dove il soggetto ha la **dimora abituale**, definita in senso civilistico come il "*luogo in cui la persona abita attualmente*" (Torrente, Schlesinger).²⁰ Occorre specificare che la distinzione tra domicilio, residenza e dimora è stata conservata sin dai tempi del Codice civile del 1865, permettendo così l'instaurazione di un'ampia tipologia di relazioni tra l'individuo e il territorio. All'interno di queste relazioni non viene inclusa però quella con l'ordinamento giuridico (cd. cittadinanza), in quanto rappresenta materia di diritto pubblico.

All'interno del criterio di residenza vengono convogliati due aspetti: **oggettivo e soggettivo**. Il primo descrive la **permanenza** (con sufficiente stabilità) della persona in un determinato luogo, mentre il secondo, di natura soggettiva, configura l'**intenzione** di fissarvi stabilmente la propria dimora, il che risulta essere desumibile dalle abitudini e dallo svolgimento delle relazioni sociali. Quindi, a differenza delle convinzioni passate, non si basa più la distinzione tra residenza e domicilio da un lato sull'elemento materiale (residenza come *res facti*) della residenza e dall'altro sul tratto volontaristico e intenzionale del domicilio (inteso come *res iuris*). Si qualifica la residenza, come si è anticipato in precedenza, sulla base di un aspetto oggettivo, e cioè la dimora abituale in un determinato

¹⁹ Paolo Piantavigna, *La funzione della nozione di residenza fiscale nell'Irpef*, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 2013, 3, pag. 275

²⁰ Andrea Torrente, Piero Schlesinger, *Manuale di diritto privato*, XXIII ed., Milano, Giuffrè, p. 117 e ss.

luogo, intesa come la **stabilità** della permanenza sul luogo. Per questo motivo, eventuali allontanamenti temporanei non andrebbero a causare una perdita della residenza su un determinato territorio (questo avviene solo nel caso in cui si costituisca un'altra residenza e si vada ad interrompere il legame di stabilità). In questo senso l'elemento soggettivo che si accennava prima è sempre presente ma viene uniformato a quello oggettivo. L'*animus* quindi, ad oggi, assume pienamente rilievo solo nel trasferimento di residenza.²¹

L'incontro tra la disciplina tributaria e quella civilistica, ai fini dell'individuazione della nozione di residenza, è il risultato di un'**unione di interessi**, di tipo personale, familiare e lavorativo. Precisamente, si fa uso degli interessi in questione per assoggettare (o meno) il contribuente a tassazione sul territorio italiano. Per questa ragione si denota un forte legame tra le due discipline, tale per cui gli interessi suddetti assumono connotazioni differenti in ciascuna delle due, e sicuramente una maggiore ampiezza della residenza fiscale rispetto a quella di stampo civilistico. Nonostante ciò, si può ritenere che non vi sia una completa coincidenza tra la nozione civilistica e quella collegata alla normativa tributaria, e che la stessa sia circoscritta solo a determinati aspetti.²² Il legislatore quindi, nella normativa Tuir, ha provveduto a riprendere e fornire una **nozione più ampia** di residenza e domicilio, ed estesa non solo alla circoscrizione comunale ma a tutto il territorio nazionale. Questo rende sicuramente più complessa la valutazione in termini fiscali, rispetto a quella civilistica, dello status di residente e di domiciliato.

L'art. 2 Tuir, rubricato "**soggetti passivi**", al primo comma dispone che "*soggetti passivi dell'imposta sono le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato*". Al secondo comma si afferma che "*ai*

²¹ Giorgio Cian, Alberto Trabucchi, *Commentario al Codice civile*, XV ed., CEDAM, 2022, p. 102 e ss.

²² Giorgio Cian, Alberto Trabucchi, *Commentario al Codice civile*, op. cit.

*fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile”.*²³

Dei tre criteri di collegamento, il primo rappresenta un requisito **formale**, mentre domicilio e residenza sono elementi di natura **sostanziale**. La prevalenza del primo criterio, e quindi del presupposto anagrafico sugli altri due, viene sottolineato in modo specifico dalla Circolare n. 304/1997, nella quale si afferma che con l’iscrizione all’anagrafe, non è necessario condurre ulteriori indagini per determinare la residenza del contribuente. Questa condizione costituisce un fatto oggettivo che genera una presunzione assoluta e incontestabile. Si affermano poi due concetti altrettanto fondamentali: il **carattere alternativo** dei tre criteri e la **prevalenza dell’iscrizione anagrafica** sugli altri due presupposti. Si statuisce infatti che *“i predetti requisiti sono tra loro alternativi e non concorrenti: sarà pertanto sufficiente il verificarsi di uno solo di essi affinché un soggetto sia considerato fiscalmente residente in Italia”*. Nelle ipotesi in argomento, essendo oggi venuto meno il requisito dell’iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente, assume fondamentale importanza, ai fini della qualificazione fiscale di soggetto residente in Italia, la verifica della sussistenza di almeno uno dei restanti requisiti. La circolare provvede a delineare anche l’aspetto del trasferimento di residenza all’estero e di come ciò si relaziona al mantenimento della residenza fiscale in Italia.²⁴

In una recente pronuncia, Cass. n. 11620/2021, si chiariscono i **presupposti** che vengono ritenuti fondamentali per individuare la residenza fiscale. In particolare, *“ai fini dell’imposizione reddituale ciò che*

²³ Nella versione non ancora assoggettata alle modifiche introdotte con la Legge Delega n. 111 del 2023, che hanno disposto l’introduzione di nuovi criteri e la soppressione di altri.

²⁴ Valerio Piacentini, Chiara Bernacchi, *Principi generali di tassazione: la residenza delle persone fisiche, i redditi esteri dei residenti ed i redditi italiani dei non residenti*, in Alessandro Dragonetti, Valerio Piacentini, *Manuale di fiscalità internazionale*, Milano, Wolters Kluwer, IPSOA, 2022, p. 279

rileva è l'esistenza di un **criterio di collegamento fisico** tra il contribuente e il territorio dello Stato, che non si esaurisce nella localizzazione in Italia della sola residenza anagrafica ma investe anche la prova del domicilio che, stante il rinvio recettizio contenuto nell'art. 2 Tuir, comma 2, va qualificato secondo la disciplina di diritto comune come sede principale di affari e interessi della persona fisica ex art. 43 c.c.". La sentenza manifesta, quindi, la necessità, ai fini della potestà impositiva e ai fini della qualifica di soggetto fiscalmente residente in Italia, di dimostrare un vero e proprio **collegamento** tra il soggetto passivo e il territorio dello Stato. Il *nexus* in oggetto si basa sia sulla residenza anagrafica ma investe anche il domicilio, proponendo un riferimento all'art. 2 comma 2 Tuir e all'art. 43 cc.²⁵

La presente pronuncia, inoltre, sottolinea l'aspetto di **alternatività**, per effetto del quale risulta essere sufficiente un solo criterio di collegamento per qualificare la residenza fiscale sul territorio italiano. In questo caso quindi è possibile ritenere valido il legame tra contribuente e territorio dello Stato, nonostante quest'ultimo sia iscritto all'anagrafe dei residenti all'estero e a livello fiscale abbia ivi il proprio domicilio (inteso come la sede principale dei propri affari ed interessi economici) o le proprie relazioni personali.²⁶ Questo riferimento sottolinea inoltre la rilevanza ulteriore dell'insufficienza che un'iscrizione, per così dire formale, all'interno dell'anagrafe tributaria di un altro Paese possa escludere la qualificazione a residente fiscale.

²⁵ Giovambattista Palumbo, *Presupposti di individuazione della residenza fiscale*, IUS Tributario, 2021, p. 1 e ss.

²⁶ Vedi Cass., Sez. V, 1° marzo 2019, n. 6117; Cass., Sez. V, 16 gennaio 2015, n. 678; Cass., Sez. V, 18 novembre 2011, n. 24246; Cass., 15 giugno 2010, n. 14434; Cass., Sez. V., 26 febbraio 2007, n. 4304

1.4. Il problema del collegamento

Un argomento di discussione ricorrente nel campo del diritto tributario internazionale riguarda i **limiti** alla discrezionalità statale nell'applicare la propria potestà fiscale a determinate situazioni. In questo senso si è sviluppata la teoria della *economic allegiance*, teoria che si concentra sulla relazione tra un individuo e il sistema fiscale di uno Stato. Si afferma infatti che “*Economic allegiance is based on factors aimed at measuring the existence and extent of the economic relationships between a particular state and the income or person to be taxed*”.²⁷

Il nocciolo duro di questa teoria è la trattazione del "**nesso di collegamento**" (o "*reasonable link*") tra la fattispecie economica di un individuo e il sistema fiscale di uno Stato, mirando a stabilire dei criteri chiari e oggettivi per determinare quando un individuo dovrebbe essere soggetto alle leggi fiscali di uno Stato, basato su fattori come la residenza, la cittadinanza, la localizzazione dei beni e delle attività economiche, e altri legami significativi con quel Paese. L'obiettivo della teoria in oggetto è quello di limitare l'universalità della potestà impositiva degli Stati, garantendo che le persone siano tassate in base alla loro effettiva **partecipazione economica e connessione** con un determinato Paese. Questo potrebbe contribuire a ridurre la doppia tassazione e a promuovere una maggiore equità fiscale.

Ci si interroga quindi sulla **libertà dello Stato**, potendo quindi estendere questo potere a situazioni che non abbiano un effettivo collegamento con il territorio oppure se sia necessario seguire le regole imposte dal contesto internazionale (la questione riguarda quindi se uno Stato abbia completa libertà nell'estendere la sua autorità fiscale anche a situazioni che non

²⁷ Chapter 2, *Fundamental principles of taxation*, in OECD, *Addressing the tax challenges of the digital economy*, 2014

hanno alcun legame con il suo sistema giuridico, oppure se questa facoltà sia soggetta al rispetto delle norme internazionali in vigore).

In questo senso e per una migliore analisi della questione, è opportuno considerare la distinzione tra **estensione** (conosciuta come **territorialità materiale** e riguardante il territorio nel quale si verificano i fatti che la legge regola) ed **efficacia** (conosciuta come **territorialità formale**) della legge nello spazio.²⁸

La nozione di territorialità, qui citata, è usata principalmente per descrivere la modalità che il legislatore utilizza per individuare l'estensione dei carichi fiscali (cd. *tax liability*), in modo da considerare assoggettati a tassazione solo i redditi provenienti da *domestic sources*. In questo senso la limitazione più evidente è data dalla necessità di un requisito per l'esistenza di un collegamento tra il territorio dello Stato e le fattispecie rilevanti per la tassazione. Con la soddisfazione del requisito del *nexus* o *genuine link* è garantita la liceità del potere impositivo anche ai sensi del diritto internazionale. Infatti Mines affermava che “*nexus describes whether a taxpayer property, or activity has sufficient connection with a state to be subject to that state’s tax jurisdiction*”.²⁹³⁰

La questione dell'esclusività dell'ordinamento e quindi riguardante l'applicazione della potestà legislativa in caso di fattispecie prive di criteri di collegamento nel territorio dello Stato, si riferisce al primo aspetto delineato e quindi alla **territorialità materiale**. Sulla base del secondo aspetto, risulta invece pacifico affermare limiti riguardanti la potestà impositiva di un determinato territorio. In questo senso la controversia sull'esistenza di limiti alla potestà tributaria dello Stato e il relativo

²⁸ Roberto Cordeiro Guerra, La potestà impositiva ultraterritoriale in Roberto Cordeiro Guerra, *Diritto tributario internazionale. Istituzioni*, 2016, Wolters Kluwer, CEDAM, p. 63 e ss.

²⁹ Paul Mines, *Nexus*, in Joseph Cordes, Robert Ebel & Jane Gravelle, *The Encyclopedia of Taxation & Tax Policy*, The Urban Institute, 2005, p. 269

³⁰ Stjepan Gadžo, *The principle of nexus or genuine link as a keystone of international income tax law: a reappraisal*, in *INTERTAX*, 2018, Volume 46, Issue 3, p. 195 e ss.

problema del collegamento si è sviluppata, in relazione alla territorialità materiale, con riferimento alla possibilità per lo Stato di non circoscrivere la propria potestà impositiva e quindi ritenersi libero di assoggettare anche fattispecie **prive** di un vero e proprio collegamento con il territorio. Così, sembrerebbe però rischioso affermare la validità della norma giuridica, sempre e comunque. Dall'altro lato, e quindi dal punto di vista dell'aspetto della concreta attuazione della norma, il problema sussiste nella stessa natura della **territorialità formale**: l'applicazione della potestà impositiva su redditi prodotti fuori dal territorio dello Stato potrebbe portare ad una violazione del diritto internazionale, nel momento in cui si dovesse prevedere l'attuazione della normativa in territorio altrui. Si può quindi dedurre che siano circoscritte le situazioni che illustrano una limitazione da parte del legislatore statale nei confronti di fattispecie che presentino elementi di estraneità con il proprio territorio. Diversamente si discute circa l'attività amministrativa, alla quale sono assoggettati solo i soggetti residenti all'interno dello Stato. In questo caso l'attività di riscossione in territorio altrui non risulterebbe concessa senza il consenso dello Stato estero. Quindi risulta concessa la tassazione sull'utile prodotto anche all'estero (quindi disciplinare sostanzialmente la fattispecie) mentre al contrario non è ammessa l'applicazione diretta del potere impositivo (intesa come attività di accertamento e riscossione) nei confronti dello Stato estero e fuori dai confini nazionali.³¹

In questo senso si cagionerebbe una forma di discriminazione tra i contribuenti e quindi, a seguito dell'assoggettamento a imposizione sia di coloro che presentano un *nexus* con il territorio dello Stato che dei soggetti che ne risultano estranei. Si può quindi affermare che non si possa propriamente avallare la tesi affermata precedentemente, ed avente ad oggetto l'assenza totale di limitazioni spaziali, per due ordini di ragioni: in primis per una necessità di verifica di questo assunto da parte della

³¹ Loris Tosi, Roberto Baggio, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Wolters Kluwer, CEDAM, 2016, p.7

comunità internazionale e poi perchè non si ha certezza circa l'assenza di problemi collegati all'attuazione delle norme.³²

In conclusione, la dottrina appare divisa in merito alla qualifica del *nexus*, inteso come requisito che vede necessario il collegamento tra il territorio statale e il soggetto passivo. Dopo aver affermato che il criterio di collegamento è un concetto che discende dal macrotema della giurisdizione delle fattispecie tributarie, si statuisce che ogni Stato, nell'esercizio della sua potestà impositiva, deve rispettare le **limitazioni** che vengono poste dal contesto internazionale, soprattutto per quanto riguarda le situazioni che instaurano un fenomeno *cross border*. Si ritiene quindi che non sia applicata la potestà impositiva, e che quindi questo criterio non rientri nella valutazione che qui si sta proponendo, nel caso in cui sia riscontrata l'**assenza** di un *nexus* territoriale e personale. La base normativa per questa affermazione si ritrova nella disciplina tributaria nazionale e internazionale, che dimostra un'aderenza al principio del *nexus*, a seguito dell'esercizio del loro potere impositivo sia nei confronti del contribuente che degli altri Stati. Si parla quindi dell'**aspetto interstatale** di questo collegamento, che risulta essere fondato dai principi menzionati precedentemente, ovvero nazionalità e territorialità.

In conclusione, il principio in oggetto rappresenta uno degli elementi portanti della disciplina tributaria internazionale e non sono rare le situazioni che ne hanno visto un esercizio improprio, con un assoggettamento a imposizione e, conseguentemente, un esercizio del potere impositivo non basato su un valido criterio di collegamento. Da qui deriva la considerazione seguente: si sottolinea l'affinità dei concetti di fonte e di residenza, due concetti che riflettono l'idea che un *nexus* valido

³² Roberto Cordeiro Guerra, *La potestà impositiva ultraterritoriale* in Cordeiro Guerra, *Diritto tributario internazionale*, Wolters Kluwer, CEDAM, 2016, p. 66 e ss.

tra una fattispecie e un territorio nazionale debba necessariamente esistere per giustificare il potere impositivo dello Stato.³³

³³ Stjepan Gadžo, *The principle of nexus or genuine link as a keystone of international income tax law: a reappraisal*, in *INTERTAX*, 2018, Volume 46, Issue 3, p. 195 e ss.

1.5. L'efficacia delle norme tributarie nello spazio

Con questa espressione si fa riferimento a tre questioni, riguardanti la **validità** della legge tributaria nello spazio, di seguito elencate:

- 1) Determinazione dello **spazio** nel quale la legge fa valere la propria efficacia: in questo senso ne viene proposta un'applicazione, ad esempio con riferimento alle leggi regionali e alle norme tributarie, limitata e circoscritta ai confini del territorio dal quale provengono. A ciò corrisponde una sua circoscrizione sul territorio nazionale, che permette un'individuazione dei vari principi generali.
- 2) Problema dei **limiti** che il legislatore incontra nel momento in cui si vogliono prendere in considerazione situazioni o fattispecie realizzate fuori dal territorio dello Stato (in tutto o in parte) o ad opera di soggetti totalmente residenti in altro Stato: in questo aspetto si include anche il riferimento alle regole volte ad eliminare o quanto meno a circoscrivere fenomeni di doppia imposizione.
- 3) Problema relativo all'**applicazione normativa**, in relazione ai limiti della potestà amministrativa di attuazione del prelievo: la questione che viene posta riguarda quindi l'attuazione che ne viene data.

Per quanto riguarda il primo aspetto, nonché l'**efficacia** della norma tributaria, si precisa che la stessa è estesa su tutto il territorio dello Stato, nonostante il legislatore possa disporre di alcune deroghe (es. escluse certe zone dopo la determinazione del territorio doganale). Risulta pacifica non solo l'efficacia limitata sul territorio nazionale ma anche l'osservanza che

ne è richiesta da parte di tutti gli organi giurisdizionali ed amministrativi.³⁴

Per quanto riguarda le fattispecie che si verificano sul territorio italiano e in riferimento allo stretto legame tra sovranità e potestà normativa, queste sono soggette alla normativa tributaria statale sulla base del principio di territorialità. Secondo il principio di territorialità della normativa tributaria, infatti, quest'ultima può ritenersi efficace solo nei limiti del territorio dello Stato, sul quale esercita il **principio di esclusività**. Quest'ultimo concetto si riflette sul piano internazionale attraverso il principio di sovranità territoriale, che prevede il recepimento di norme internazionali sul territorio italiano sulla base dei vincoli che l'ordinamento nazionale si è posto a seguito dell'adesione al contesto internazionale.³⁵ In applicazione dell'indirizzo esposto in precedenza e attinente all'applicazione della legge tributaria sul territorio nazionale, non si ritiene individuabile un solo criterio di collegamento. In questo senso si afferma la discrezionalità del legislatore, che permette un'applicazione della potestà impositiva su fattispecie verificate sul territorio dello Stato ma anche all'estero (cfr. art. 7-bis DPR n. 633/1972 e art. 23 Tuir).

Per quanto riguarda invece la problematica attinente ai **limiti** posti in relazione all'ampiezza di applicazione dei **presupposti d'imposta**, che devono essere collegati al territorio dello Stato, la dottrina prevalente, in merito, non riconosce l'affermazione di una norma convenzionale nel caso non siano presenti nell'ordinamento dei criteri di collegamento con il territorio. Questa volontà va rinvenuta nella Costituzione, precisamente nell'art. 53, che attraverso l'affermazione di un legame del soggetto con il territorio dello Stato, fa nascere il dovere di solidarietà, declinato in criteri

³⁴ Gaspare Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Parte speciale, XII ed., Wolters Kluwer, CEDAM, 2020, p. 115

³⁵ Loris Tosi, Roberto Baggio, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, VI ed., Wolters Kluwer, CEDAM, 2016, p.8

di collegamento con l'interno (art. 23 Tuir) e con l'esterno (art. 165 Tuir comma 2).

Possono così essere individuati alcuni tra i criteri di collegamento citati in precedenza, sui quali è necessario che sia fondata l'imposizione di una determinata fattispecie:

1. **Residenza** nel territorio dello Stato (art. 2 Tuir)
2. **Luogo di produzione del reddito** per la persona fisica non residente (art. 23 Tuir): in questo senso è necessario precisare che il soggetto non residente sul territorio dello Stato produce redditi d'impresa in Italia se questi derivano da stabili organizzazioni.
3. **Presenza sul territorio della residenza**, riguardante i soggetti diversi dalle persone fisiche (art. 73 comma 3 Tuir)
4. **Luogo di produzione reddituale per società** ed enti commerciali e non (cfr. 151 comma 1 e 153 comma 2 Tuir).

In questo senso, anche richiamando il principio previamente citato, è necessario notare come i tributi principali hanno tutte caratteristiche che si possono ricondurre al criterio del *nexus* ed in modo specifico alla territorialità: facendo qualche esempio, l'IVA trattando le operazioni effettuate nel territorio dello Stato, l'IRAP le attività produttive e l'imposta di registro gli atti giuridici che si sono formati sul territorio statale o all'estero, ma che di riflesso esplicano la loro efficacia in Italia.³⁶

³⁶ Gaspare Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, XII ed., Milano, Wolters Kluwer, CEDAM, 2020, p. 115 e ss.

Capitolo II

La residenza fiscale delle persone fisiche

2.1. Profili generali

L'articolo 2 Tuir in oggetto è strutturato in tre commi che individuano:

1. ambito soggettivo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche
2. concetto di residenza fiscale
3. presunzione di residenza fiscale con inversione dell'onere della prova

Va premesso che l'**Irpef** è un'imposta personale e progressiva, applicata in modi diversi ai soggetti ritenuti residenti (includendo "*tutti i redditi posseduti al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10³⁷*") e a quelli non residenti (redditi "*prodotti nel territorio dello Stato*").³⁸

Si parla di imposta **personale** in quanto la sua applicabilità valuta vari elementi di natura personale collegati al soggetto passivo: viene non solo considerata la provenienza dei redditi del soggetto ma soprattutto la loro confluenza presso di lui, con il reddito complessivo come risultato. È **progressiva** perché, al crescere della base imponibile, cresce per scaglioni di reddito, anche l'aliquota. Come si è già anticipato, i soggetti residenti sono tassati sul complesso dei redditi ovunque prodotti.

Nella versione dell'art. 2, comma 2 Tuir, anteriore alla riforma del 2023, soggetti residenti, sono le persone fisiche che *per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile*. In questo senso si può ritenere un soggetto fiscalmente residente,

³⁷ I soggetti residenti, quindi, sono assoggettati all'imposta su tutti i redditi prodotti

³⁸ Giuseppe Marino, *La residenza nel diritto tributario*, Padova, CEDAM, 1999, p. 8

per la maggior parte del periodo di imposta, in presenza di una delle seguenti tre condizioni: **iscrizione all’anagrafe della popolazione residente**, **residenza** (dimora abituale) e **domicilio civile** (centro dei propri affari e interessi)³⁹. Le condizioni qui enunciate sono ritenute **alternative** e non concorrenti, essendo quindi sufficiente solo la presenza di una di esse per considerare un soggetto fiscalmente residente, oltre alla loro sussistenza per un periodo di tempo di almeno 183 giorni.⁴⁰ Gli ultimi due criteri citati, domicilio e residenza, entrambi caratterizzati dalla presenza di un elemento intenzionale o soggettivo e da un elemento sostanziale, trovano il loro elemento distintivo nella **diversa natura del collegamento** che dovrebbe esistere tra l’individuo e il territorio.⁴¹

In Cass. n. 14434 del 15 giugno 2010 e Cass. n. 6934 del 25 marzo 2011, viene ripreso e confermato l’indirizzo appena citato. Con la prima pronuncia, alla quale si ritiene conforme Cass. n. 29635/2022, si statuisce, con riferimento al principio della non concorrenzialità dei criteri, che *“in tema di imposte sui redditi, il D.P.R. 22 dicembre 1986, art. 2, comma 2, individua, perchè sussista la residenza fiscale nello Stato, tre presupposti, indicati in via del tutto alternativa”*.⁴²

Con riferimento poi al **presupposto temporale**, a differenza della disciplina precedente, sono state apportate varie modifiche che hanno portato a rendere la qualificazione della residenza su un territorio come un aspetto da analizzare caso per caso. Prima della riforma introdotta dalla Legge delega n. 111 del 2023 si prevedeva, per la qualifica di un soggetto fiscalmente residente, la permanenza dello stesso sul territorio dello Stato per **6 mesi** ininterrotti. A seguito delle modifiche apportate dalla legge

³⁹ Criteri nella versione non ancora riformata dalla Legge Delega n. 111/2023

⁴⁰ Vedi CM 304 del 1997 e Cass. 13803 del 2001. Sia prassi che giurisprudenza, con i riferimenti citati precedentemente si dimostrano concordi nel ritenere che i presupposti possano essere fatti valere in via alternativa.

⁴¹ Stefano Dorigo, *Chapter 16 – Italy* in Guglielmo Maisto, *Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law*, *IBFD*, 2010, p. 397 e ss.

⁴² Maurizio Leo, *Imposte sui redditi nel Testo Unico*, Giuffrè, 2022, p. 16 e ss.

suddetta, al contrario, si prevede che sia sufficiente una permanenza di **183 o 184 giorni** sul territorio dello Stato, non essendo però necessario che vi sia continuità tra questi. Il rinvio alle norme civilistiche che risulta dalla norma del Tuir, più precisamente l'art. 43 richiamato nell'art. 2 Tuir, si basa non tanto su criteri temporali quantitativi (e quindi sulla permanenza continua per la qualifica della residenza fiscale) ma su **criteri qualitativi**, con essi intendendosi la relazione instaurata con la dimora (per la quale è richiesta l'abitudine) e il centro principale di affari e interessi.⁴³

A questo proposito, all'art. 7 Tuir si afferma che *“l'imposta è dovuta per anni solari”*, essendo il periodo d'imposta delle persone fisiche coincidente con ciascun anno solare. Per effetto del criterio di prevalenza temporale si ha la residenza se i criteri seguenti permangono per almeno 183 giorni o 184 negli anni bisestili. In base a come viene anche confermato nella Circolare n. 304 è prevista l'aderenza al criterio temporale sulla base della permanenza di un *“legame effettivo e non provvisorio con il territorio dello Stato”*, tale da giustificare i doveri contributivi richiamati all'art. 53 Cost.⁴⁴

Con riferimento all'articolo 2 comma 2-bis, introdotto dall'art. 10 della L. 448/1998 con l'obiettivo di contrastare il fenomeno relativo all'emigrazione fittizia per fini fiscali, l'**onere della prova** risulta invertito nei casi in cui si verifichi un trasferimento in un Paese cd. black list. Tale norma, per effetto della quale *“Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale”*. Nella disciplina previgente l'onere della prova notoriamente è sempre stato a carico dell'Amministrazione Finanziaria, chiamata a provare i fatti costitutivi della residenza fiscale. In questo caso e con

⁴³ Maria Cecilia Fregni, *La residenza delle persone fisiche*, Giurisprudenza Italiana, 2009, 11, p. 2564 e ss.

⁴⁴ Francesco Trivisano, *La residenza delle persone fisiche ai fini delle imposte sui redditi*, in *Il Fisco*, 2012, 43, p. 6886

l'introduzione della nuova normativa, però, spetterà al **soggetto passivo** provare il trasferimento e di conseguenza di essere divenuto fiscalmente non residente. Così il legislatore ha deciso di introdurre una norma che intervenisse sull'onere della prova con riferimento ai soli soggetti italiani. Si afferma quindi che questa prova vada a creare una "discriminazione" tra i soggetti residenti e non residenti, creando quella che viene denominata "*discriminazione a rovescio*" e portando quindi una discrepanza di oneri tra soggetti residenti e soggetti che non possiedono la cittadinanza italiana. La presunzione opera nel momento in cui il soggetto decide di cancellarsi dall'anagrafe della popolazione residente e si iscrive nella corrispondente anagrafe di un Paese a fiscalità privilegiata, avente ad oggetto la sussistenza e l'accertamento di fatti che attribuiscono la residenza fiscale in Italia. Per questo la prova che viene richiesta è di tipo negativo: presuppone infatti la mancata conservazione della residenza o del domicilio in Italia, andando quindi a fornire la dimostrazione che questi ultimi siano situati nel Paese di emigrazione.⁴⁵

Con una recente pronuncia, Cass. n. 14484/2024, si affronta il tema degli effetti che la tipologia di trasferimento (se diretto o, come in questo caso, non diretto) può avere sull'applicabilità dell'onere probatorio. Nel caso di specie, a seguito di un avviso di accertamento riguardante i periodi di imposta tra il 2005 e il 2009, la Corte ritiene presunta la residenza in Italia del soggetto passivo, in quanto non era pervenuta la prova circa la residenza all'interno di un Paese cd. *black list* (Principato di Monaco). Il contribuente sostiene in questo frangente una inapplicabilità dell'inversione probatoria in quanto il suo trasferimento non è risultato diretto dall'Italia: infatti, partendo dall'Italia, si era trasferito negli Stati Uniti e da lì al Principato di Monaco.⁴⁶ La Suprema Corte afferma l'applicabilità al caso di specie dell'art. 2 comma 2-bis in quanto "la

⁴⁵ Maria Cecilia Fregni, *La residenza delle persone fisiche*, Giurisprudenza Italiana, 2009, 11, p. 2564 e ss.

⁴⁶ Emilio de Santis, Presunzione di residenza anche senza la provenienza, Italia Oggi, 10 agosto 2024

normativa, che ha funzione antielusiva non condiziona la propria operatività al fatto che il cittadino italiano si sia trasferito in Paese dalla fiscalità privilegiata provenendo dall'Italia". Nel caso di un trasferimento non diretto, e quindi da un Paese terzo verso un Paese cd. black list, si conferma l'irrilevanza di quest'ultimo aspetto (trasferimento mediato) per l'applicazione dell'inversione.^{47 48}

⁴⁷ Vedi Cass. n. 14240/2021

⁴⁸ Alessandra Magliaro, Sandro Censi, *Residenza in Paese black list: a carico del contribuente la prova di effettivo trasferimento, anche indiretto*, in *Il Fisco*, 2024, 25, p. 2408 e ss.

2.2. I criteri di collegamento

2.2.1. Anagrafe dei soggetti residenti

L'iscrizione all'anagrafe dei soggetti residenti, nella disciplina precedente alla riforma, rappresentava uno dei requisiti per la qualificazione della residenza fiscale di un soggetto passivo, oltre a costituire il criterio istitutivo della residenza anagrafica. Quest'ultima costituisce il risultato dell'unione della residenza civilistica (intesa come dimora) con il presupposto temporale (momento della registrazione nel Comune di provenienza).⁴⁹

Con l'introduzione della L. 111/2023, il legislatore ha tuttavia trasformato il ruolo dell'iscrizione all'anagrafe dei soggetti residenti quale criterio di collegamento per l'individuazione della residenza fiscale, ridefinendola come mero elemento presuntivo di residenza in Italia (nel par. 2.2.4 si cercherà di indagare con maggiore precisione la natura della presunzione relativa suddetta). Di seguito una breve panoramica della disciplina vigente fino all'introduzione della nuova disciplina sulla fiscalità internazionale.

L'anagrafe, disciplinato dall'art.1 della **L. 1228/1954** (*Ordinamento delle anagrafi della popolazione residente*) e con il regolamento di attuazione attraverso il DPR n. 223 del 1989 (*Approvazione del nuovo regolamento anagrafico della popolazione residente*). Il suddetto decreto, poi modificato

⁴⁹ Cecilia Pasquale, *Residenza civilistica e anagrafica non per forza coincidenti*, Sistema integrato Eutekne, 10 gennaio 2019. Dal contributo menzionato si evince che non sempre la residenza anagrafica coincide con quella civilistica, in quanto la prima raramente individua la dimora abituale della seconda. Nonostante ciò, la residenza anagrafica citata costituisce un elemento fondamentale ai fini probatori, per cui viene attribuito all'iscrizione nell'anagrafe dei soggetti residenti un ruolo presuntivo, per quanto riguarda il ruolo di effettiva dimora.

con D.lgs. 82/2005 (Codice dell'amministrazione digitale), all'art. 62 introduce l'Anagrafe nazionale della popolazione residente, cd. ANPR.⁵⁰

Il regolamento prevede due **presupposti** per l'iscrizione all'anagrafe: domicilio nel Comune (nel caso in cui non si abbia fissa dimora) oppure l'averne stabile dimora in un Comune all'interno del territorio italiano.⁵¹

L'iscrizione in questione viene effettuata nel **Comune di residenza** dei genitori o della madre, al momento della nascita e può avvenire giudizialmente oppure per trasferimento da altro comune. In caso si prospetti l'evenienza di trasferimento all'estero, da parte di un soggetto italiano iscritto all'anagrafe, lo stesso dovrà predisporre una comunicazione all'ultimo Comune di residenza. In questo caso la cancellazione dal registro dei residenti è seguita dall'annotazione nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero (cd. AIRE) e, come accennato precedentemente, ai fini dell'assoggettamento alle imposte italiane, l'iscrizione all'AIRE non costituisce più presunzione assoluta dell'effettivo trasferimento all'estero: qualora infatti la famiglia del soggetto trasferito sia rimasta in Italia o qualora lo stesso abbia mantenuto in Italia il centro dei suoi affari e interessi, continua a considerarsi residente fiscalmente in Italia.

Una buona parte dei principi generali ai quali faremo riferimento per la verifica e l'accertamento della residenza fiscale sul territorio italiano, soprattutto in merito al criterio anagrafico, vengono ricavati dalla Circolare n. 304 del 1997, in quanto il contributo che viene dato da questa fonte viene notoriamente ritenuto molto rilevante da prassi e giurisprudenza. La suddetta circolare viene emanata per contrastare i casi

⁵⁰ "ANPR subentra all'Indice nazionale delle anagrafi (INA), istituito ai sensi del quinto comma dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 1954, n. 1228, recante "Ordinamento delle anagrafi della popolazione residente" e all'Anagrafe della popolazione italiana residente all'estero (AIRE), istituita ai sensi della legge 27 ottobre 1988, n. 470, recante "Anagrafe e censimento degli italiani all'estero" [...]. "L'ANPR subentra altresì alle anagrafi della popolazione residente e dei cittadini italiani residenti all'estero tenute dai comuni"

⁵¹ Art. 3 comma 1 del Regolamento dice che "per persone residenti nel comune s'intendono quelle aventi la propria abituale nel comune".

di fittizia emigrazione all'estero in Paesi a bassa o nulla fiscalità, dimostrata con la cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente e l'iscrizione all'AIRE. La Circolare in oggetto (rubricata come *Attività di controllo nei confronti di cittadini italiani fittiziamente emigrati all'estero - Accertamento dei requisiti per la qualificazione di soggetto "fiscalmente residente" in Italia*)⁵², ritenuta un pilastro fondamentale per quanto riguarda la disciplina in oggetto, provvede ad analizzare sia la qualificazione del soggetto ai fini delle imposte sui redditi (e quindi richiamando l'art. 2 Tuir) che la produzione reddituale in Italia, oltre al fenomeno dei redditi prodotti all'estero da soggetti residenti in Italia. Definisce poi due aspetti ritenuti di particolare rilievo: l'alternatività dei criteri⁵³ e l'assunto per cui la cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente non vada a costituire *"elemento determinante per escludere la residenza o il domicilio nello Stato, ben potendo questi ultimi essere desunti con ogni di prova anche in contrasto con le risultanze dei registri anagrafici"*, oltre ad affermare la prevalenza dell'iscrizione anagrafica rispetto agli altri due criteri.⁵⁴

Questo fenomeno veniva usato dai cittadini italiani che hanno mantenuto la residenza o il domicilio in Italia per evitare l'assoggettamento all'imposizione sul territorio dello Stato. In questo senso l'Agenzia incoraggia un'attività di monitoraggio e delle verifiche sulle ragioni che vengono fatte valere dal soggetto passivo e che queste (personali e patrimoniali) siano veritiere. Lo afferma la risoluzione n. 351/2008, che precisa che questa tipologia di analisi vada fatta in sede di accertamento e

⁵² Non si stabilisce il primato degli assunti disposti e affermati dalla circolare, in quanto autorevole dottrina e prassi hanno provveduto ad affermare i medesimi concetti.

⁵³ Nella circolare si statuisce che *"Dal dettato testuale della norma emerge chiaramente che i predetti requisiti sono tra loro alternativi e non concorrenti: sarà pertanto sufficiente il verificarsi di uno solo di essi affinché un soggetto sia considerato fiscalmente residente in Italia"*.

⁵⁴ La circolare in oggetto in merito afferma che *"Essendo venuto meno il requisito dell'iscrizione nelle anagrafi assume fondamentale importanza, ai fini della qualificazione fiscale di un soggetto residente in Italia, la verifica della sussistenza di almeno uno dei restanti requisiti"*

non di interpello, a maggior ragione quando debbano essere fatti accertamenti di fatto in relazione alla residenza fiscale (questo viene richiamato dalla circolare 9 del 2016 e posto in commento al D.lgs. 156 del 2015).⁵⁵ In questa risoluzione ci si sofferma non solo sull'assunto che porta a qualificare il domicilio in Italia ma anche alla situazione che qualifica quest'ultimo non più presente e perdurante sul territorio: infatti si sostiene che il domicilio non sia più presente in Italia nel momento in cui vengano eliminati tutti i legami significativi che il soggetto passivo aveva con riferimento al territorio italiano, e ciò inteso come l'insieme di attività significative che sono necessitate per la qualificazione della residenza fiscale.⁵⁶

In merito, come viene confermato anche da Cass. n. 21970 del 2015, si afferma che l'iscrizione all'anagrafe è preclusiva di qualsiasi ulteriore accertamento e di conseguenza, fino ad un trasferimento all'estero e ad una cancellazione dalla stessa, il suddetto trasferimento non ha rilevanza.⁵⁷

Il trasferimento del cittadino italiano all'estero risulta inoltre assoggettato ad una doppia disciplina: risulta infatti sottoposto non solo alla normativa relativa all'anagrafe ma anche a quella sull'AIRE solo in caso, come ci ricorda l'articolo 1 commi 8 e 9 della L. 470 del 1988, in cui il cittadino non si trovi in una delle seguenti situazioni, tra cui menzioniamo la causa di permanenza all'estero per non più di 12 mesi, l'esercizio di occupazioni stagionali o un rapporto di lavoro con lo Stato in servizio all'estero.⁵⁸

Ai sensi poi dell'art. 6 della L. 470 del 1988, per finalizzare l'iscrizione all'AIRE si provvede inizialmente alla cancellazione dall'anagrafe del

⁵⁵ Gianfranco Ferranti, Giulio Andreani e Annibale Doderò, *Commentario all'art. 2 Tuir* in Testo unico imposte sui redditi, II ed., Wolters Kluwer, 2022, p. 26 e ss.

⁵⁶ Paolo Scarioni, *Change within individual residence within EU: the tax residence issue as a possible obstacle from an Italian perspective*, *INTERTAX*, Volume 39, Issue 5, 2011 Kluwer Law International BV, The Netherlands

⁵⁷ Gaspare Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Parte speciale, 10° ed., Wolters Kluwer, CEDAM, 2018, p. 81

⁵⁸ Maurizio Leo, *Imposte sui redditi nel Testo Unico*, Giuffrè, 2022, p. 16 e ss.

comune di residenza, per poi procedere con l'iscrizione all'anagrafe presso il consolato estero ed entro 90 giorni dall'arrivo nel Paese straniero, presentare una richiesta ufficiale presso gli uffici consolari (il che comporta automaticamente la cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente). In questo senso infatti la risoluzione n. 8/1329 del 1988, anticipando la circolare n. 304/1997, qualifica la posizione dell'Amministrazione finanziaria in tema di residenza e considera residente sul territorio italiano un soggetto che pur avendo trasferito all'estero la propria residenza, manteneva il centro dei propri affari e interessi (e con questi intesi sia interessi di natura morale e sociale, oltre a quelli patrimoniali ed economici) in Italia, il che viene ritenuto sufficiente a giustificare un *nexus* stabile con il territorio italiano.⁵⁹

Si ritiene infatti che possano essere qualificati come **indici** della residenza fiscale sul territorio italiano “*la disponibilità di una abitazione permanente, la presenza della famiglia, l'accreditamento di propri proventi dovunque conseguiti, il possesso di beni anche mobiliari, la partecipazione a riunioni d'affari, la titolarità di cariche sociali, il sostenimento di spese alberghiere o di iscrizione a circoli o clubs, l'organizzazione della propria attività e dei propri impegni anche internazionali, direttamente o attraverso soggetti operanti nel territorio italiano*”. In questo senso è richiesta una **valutazione caso per caso**, utile a comprendere se nella situazione trattata vi siano i presupposti per ritenere che il collegamento stabile con il territorio italiano possa essere mantenuto, il che può essere fatto in sede di accertamento.⁶⁰

Nella risoluzione n. 351 del 2008 si afferma infatti che “*l'iscrizione all'AIRE costituisce condizione necessaria ma non sufficiente per poter essere*

⁵⁹ Alessandro Dragonetti, Valerio Piacentini, *Manuale di fiscalità internazionale*, Milano, Wolters Kluwer, IPSOA, 2022, p. 281

⁶⁰ Risoluzione n. 351 del 2008. L'amministrazione finanziaria, anche in Circ. n. 9 del 2016 (che prevede un commento alla revisione relativa alla disciplina degli interpelli proposta con D.lgs n. 156 del 2015, specifica che la verifica dei requisiti descritti sia svolta solo in sede di accertamento e non in interpello)

considerato non residente”, il che introduce un aspetto di notevole differenza con rispetto all’anagrafe della popolazione residente, che è ritenuto come presupposto sufficiente per poter collocare la residenza in Italia. Il criterio in questione è un **elemento meramente formale**, per il quale non viene previsto l’accertamento circa la residenza fiscale del soggetto passivo, solo per la sua esistenza. In questo senso, infatti, il soggetto che fissa la dimora all’estero senza essersi cancellato dall’anagrafe della popolazione residente viene considerato, per presunzione assoluta, fiscalmente residente sul territorio italiano.⁶¹ All’art. 1 si definisce l’anagrafe e la sua principale funzione: l’anagrafe, infatti, ai sensi dell’art. 1 del DPR 223/1989, costituisce una “raccolta” delle posizioni di coloro che hanno nel comune di riferimento la loro residenza. In questo senso nelle schede che costituiscono l’anagrafe si trovano le posizioni delle persone con riferimento agli accertamenti d’ufficio e alle comunicazioni provenienti dagli uffici di stato civile.⁶²

In qualità di criterio formale, la giurisprudenza di legittimità e l’amministrazione finanziaria si trovano d’accordo nella posizione per cui l’anagrafe dà luogo a **presunzioni assolute non ammissibili di prova contraria** (a differenza, nella disciplina civilistica, è ammessa prova contraria in merito alla sussistenza della residenza e l’iscrizione all’interno dell’anagrafe). Nelle sentenze n. 1215 del 1998, n. 1783 del 1999 e non da ultimo la n. 9319 del 2006, si è affermato il collegamento diretto tra la qualità di residente e l’iscrizione all’anagrafe, che qualificandosi come fatto preclusivo all’accertamento, prevede la non rilevanza del trasferimento all’estero fino alla completa cancellazione dall’anagrafe stessa. Circa la nozione di presunzione assoluta, possiamo affermare che *“l’applicazione di qualsivoglia strumento presuntivo non può avvenire in maniera asettica e*

⁶¹ Andrea Magnani, *Considerazioni in tema di residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Il Fisco*, 2003, 30, p. 12418

⁶² Art. 1, Anagrafe della popolazione residente in DPR n. 223/1989

automatica, dovendo esso, per converso, avere riguardo necessariamente alla reale capacità contributiva ex art. 53 Cost. nonché evitare un'inammissibile duplicazione di imposta", si presuppone che sia precluso qualsiasi accertamento di fatto per l'individuazione della residenza fiscale (Cass. n. 9319 del 2006).⁶³ Questo si ricollega poi al fatto per cui un soggetto che abbia trasferito la propria residenza all'estero, senza che sia ancora pervenuta la cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente, sia soggetto alla potestà impositiva applicata dal legislatore italiano e non sia ammessa una prova contraria a ciò.⁶⁴ Per converso, il soggetto che abbia provveduto all'iscrizione nell'anagrafe dei residenti all'estero dopo essersi cancellato dall'ANPR, viene comunque considerato residente fiscalmente sul territorio italiano, solo se abbia mantenuto in Italia la propria dimora abituale o il centro principale dei propri affari o interessi.^{65 66}

In alcune recenti sentenze, Cass. 16634/2018⁶⁷, Cass. 21970/2015, Cass. 677/2015 si afferma la residenza delle persone iscritte all'anagrafe e quindi l'assoggettamento delle stesse a imposizione in Italia. Quindi, ai fini del trasferimento all'estero, fin quando il contribuente non provvede alla cancellazione dall'anagrafe, continua a risultare come residente fiscalmente sul territorio italiano.⁶⁸ All'interno del regolamento attuativo n. 223/1989, infatti, all'art. 11 si statuisce che la cancellazione dall'anagrafe si ha *“per trasferimento della residenza in altro comune o all'estero, nonché per trasferimento del domicilio in altro comune per le*

⁶³ Paolo Piantavigna, *La funzione della nozione di “residenza fiscale” in materia di imposta sui redditi*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2013, 3, p. 276 e ss.

⁶⁴ Francesco Trivisano, *La residenza delle persone fisiche ai fini delle imposte sui redditi*, *Il Fisco*, 43, 2012, p. 6887

⁶⁵ Alessandro Dragonetti, Valerio Piacentini, *Manuale di fiscalità internazionale*, IX ed., Milano, Wolters Kluwer, IPSOA, 2022, p. 278 e ss.

⁶⁶ Vedi CM 304/1997, Cass. 4705/1989, Comm. trib. 985/1999

⁶⁷ La presente pronuncia afferma che *“essendo l'iscrizione indicata preclusiva di ogni ulteriore accertamento, il trasferimento della residenza all'Estero non rileva fino a quando non risulti la cancellazione dall'anagrafe di un Comune italiano”*

⁶⁸ Gianfranco Ferranti, Giulio Andreani e Annibale Doderò, *Commentario all'art. 2 Tuir* in *Testo unico imposte sui redditi*, II ed., Wolters Kluwer, 2022, p. 26 e ss.

persone senza fissa dimora".⁶⁹ In termini pratici quindi l'iscrizione all'anagrafe dei soggetti residenti rappresenta l'elemento fondamentale per collegare una persona fisica al territorio dello Stato, e di conseguenza alla contribuzione dovuta alle spese pubbliche ai sensi dell'art. 53 Cost., richiesto ai residenti e sulla base dei redditi ovunque prodotti.

In conclusione, si afferma che il **legame con il territorio**, che risulta essere necessario per far sì che il soggetto possa contribuire alle spese dello Stato, è necessario che sia **ragionevole e non arbitrario**, non essendo quindi fondamentale che sussista un *"legame durevole di carattere economico"*.⁷⁰

Con riferimento al **valore** della residenza fiscale all'interno dell'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente, e se quindi abbia valore costitutivo della residenza o se invece possa essere configurata come una presunzione assoluta o relativa della situazione di fatto che costituisce la residenza fiscale, sono emersi due orientamenti di interpretazione della natura della residenza stessa. Il primo con una direzione più formale mentre il secondo con una prevalenza della situazione di fatto sull'elemento formale. Secondo il primo orientamento l'indagine anagrafica costituisce l'elemento primario in relazione alle analisi per l'individuazione della residenza fiscale, risultando quindi le altre indagini secondarie. La seconda interpretazione invece presuppone che vi sia l'accertamento della dimora del soggetto passivo con riferimento alla permanenza e alla dimora in Italia per un determinato periodo di imposta. La prevalenza di questo secondo orientamento è data non solo da un'interpretazione di ordine costituzionale (il potere impositivo in questo senso deriverebbe da un dato formale, il che risulta essere privo di capacità contributiva) ma anche dall'accezione negativa che viene attribuita dall'ordinamento alle presunzioni assolute

⁶⁹ Paolo Arginelli, Giulio Cuzzolaro, *"Vecchie ruggini" e mancate occasioni nell'ordinanza della Cassazione n. 16634/2018 sulla presunzione di residenza fiscale degli iscritti nelle anagrafi della popolazione residente*, in *Rivista di diritto tributario*, 2018, 8, p. 6889

⁷⁰ Giuseppe Marino, *La residenza nel diritto tributario*, Padova, CEDAM, 1999, p. 30

che, Fregni afferma, farebbero gravare l'imposta su *"situazioni non effettive di capacità contributiva."*⁷¹

Dal punto di vista dell'**elemento temporale**, il regolamento attuativo all'art. 3 del DPR 223/1989⁷² afferma che la permanenza del criterio della residenza e soprattutto dell'iscrizione all'anagrafe si ha nonostante il soggetto passivo possa, per un **periodo di tempo limitato**, non dimorare sul territorio dello Stato. Infatti, in questo senso, si potrebbe avallare l'idea di un *"diritto alla residenza"* che pone le fondamenta per una valutazione dottrinale basata sul quesito riguardante il diritto di cambiare residenza e la necessità di provare la dimora in altro luogo per procedere, e in egual modo di riferire all'ufficio comunale di riferimento qualsiasi eventuale mutamento riguardante lo status del soggetto passivo. Sono infatti considerate residenti sul territorio dello Stato tutte *"le persone che temporaneamente dimorano in altri comuni o all'estero per l'esercizio di occupazioni stagionali o per causa di durata limitata"*.⁷³

2.2.2. Domicilio

La residenza fiscale si basa quindi, non solo sull'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente, ma anche sul domicilio, proprio in virtù dell'alternatività delle condizioni qualificanti la stessa. Domicilio e residenza si può quindi ritenere che costituiscano **due aspetti** dello stesso concetto, enunciato all'articolo 43 cc.

⁷¹ Maria Cecilia Fregni, *La residenza delle persone fisiche*, Giurisprudenza Italiana, 2009, 11, p. 2564 e ss.

⁷² Di seguito l'art. 3 DPR 223/1989:

1. *Per persone residenti nel comune s'intendono quelle aventi la propria dimora abituale nel comune.*

2. *Non cessano di appartenere alla popolazione residente le persone temporaneamente dimoranti in altri comuni o all'estero per l'esercizio di occupazioni stagionali o per causa di durata limitata.*

⁷³ Giuseppe Marino, *La residenza nel diritto tributario*, Padova, CEDAM, 1999, p. 25

Una parte della giurisprudenza più rilevante definisce il domicilio come una *res juris*, ovvero come un elemento risultante dalla scelta del contribuente di localizzare il centro dei propri interessi in un luogo specifico, indipendentemente dalla presenza individuale in quello specifico luogo. Questo aspetto presenta dei punti di contrasto con l'elemento della residenza che invece rappresenterebbe una *res facti*, proprio per la coincidenza che deve sussistere tra le nozioni di residenza stessa e dimora abituale, il che porterebbe a necessitare la presenza fisica del soggetto sul luogo scelto (anche se questo aspetto, negli anni, ha portato ad ampliare la varietà di interpretazioni che ne sono state date).⁷⁴ Il domicilio viene quindi definito come una situazione avente matrice giuridica e caratterizzata quindi dalla **volontà** del soggetto passivo di collocare in un luogo prestabilito la sede delle sue relazioni personali (Cass. n. 884, 21.03.1968).⁷⁵

A questo aspetto vengono quindi ricollegati tutti i casi nei quali il soggetto passivo non residente anagraficamente in Italia possa essere comunque considerato come fiscalmente residente, il che ci porta quindi ad indagare e accertare quando i cittadini italiani iscritti all'AIRE possano validamente considerarsi residenti nello Stato estero nel quale hanno l'iscrizione all'anagrafe (come si accennava in precedenza, attraverso una valutazione sul caso concreto, verificando che il soggetto abbia mantenuto in Italia la propria dimora o il centro principale dei propri affari e interessi).^{76 77}

Ai sensi dell'art. 43 cc si parla di domicilio con riferimento al "*luogo dove la persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari ed interessi*", senza prendere in considerazione la presenza fisica del soggetto passivo in un

⁷⁴ Cass. n. 1309, 6.04.1977

⁷⁵ Stefano Dorigo, *Chapter 16 – Italy* in Guglielmo Maisto, *Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law*, *IBFD*, 2010, p. 397 e ss.

⁷⁶ Cfr. Ris. 1329 del 1988 e Cass. 21694 del 2020

⁷⁷ Maurizio Leo, *Imposte sui redditi nel Testo Unico*, Milano, Giuffrè, 2022, p. 36

determinato luogo.⁷⁸ A differenza della residenza, il domicilio richiede quindi una valutazione più complessa e laboriosa, in quanto non basata sull'esame di presupposti oggettivi bensì su **elementi immateriali**, distaccati dalla mera presenza fisica della persona e aventi ad oggetto aspetti personali, morali ed economico-patrimoniali.⁷⁹

La giurisprudenza prevalente tende ad attribuire a questa espressione un significato molto ampio e ad **includervi non solo gli interessi economici ma anche quelli personali e affettivi**. La Corte di Cassazione ha affermato in proposito che *“il domicilio va inteso come luogo in cui il lavoratore ha il centro dei suoi affari e dei suoi interessi, intendendo per interessi non solo quelli economici e materiali ma anche quelli affettivi e spirituali”* (Cass. n. 17782/2007). Questa interpretazione si concentra fondamentalmente sulla contrapposizione tra “affari” e “interessi”, che affronteremo a seguire. Questo consolidato filone giurisprudenziale è stato criticato dalla maggior parte degli autori, che hanno notato l'interferenza del domicilio di circostanze che riguardano la vita personale e relazionale dell'individuo, la quale comporta il rischio di una sovrapposizione con il concetto di residenza, a discapito della necessaria distinzione tra i due fattori di collegamento. A questo proposito, è stato giustamente osservato che le norme di diritto privato fanno solitamente riferimento al domicilio, se si tratta di interessi patrimoniali, mentre enfatizzano la residenza quando questa coincide con istituti che non hanno tale natura. Tuttavia, la giurisprudenza non ha finora condiviso questa critica.⁸⁰

⁷⁸ In Cass. n. 3322 del 1960 si afferma infatti che *“il domicilio prescinde dal fatto della dimora o della presenza della persona in un dato luogo, in quanto esso pur riposando su un elemento di fatto, costituito dall'aver la persona stabilito in un luogo la sede principale dei suoi affari e interessi, consiste in una relazione tra la persona e detto luogo, essenzialmente ed anche soltanto giuridica, caratterizzata dalla volontà della persona di stabilire in quel luogo la sede generale delle sue relazioni e dei suoi interessi”*

⁷⁹ Maurizio Leo, *Imposte sui redditi nel Testo Unico*, Milano, Giuffrè, 2022, p. 36

⁸⁰ Giuseppe Melis, *Trasferimento della residenza fiscale e imposizione sui redditi*, Milano, Giuffrè, 2009, p. 93 e ss.

Il concetto di domicilio deve quindi caratterizzare la sede principale degli affari e degli interessi dell'individuo all'interno di un determinato luogo. Ciò implica che, sebbene un individuo possa aver distribuito i propri affari e interessi in diversi luoghi, solo uno sarà sempre il suo domicilio ai fini del diritto civile. L'individuazione di questa caratteristica di essere il domicilio principale implica una **comparazione quantitativa**, ossia l'interprete deve fare un confronto tra l'entità dei legami economici (compresi quelli personali, in conformità con la giurisprudenza sopra citata) e i diversi luoghi in cui l'individuo lavora, privilegiando il luogo in cui tale entità è maggiore da un punto di vista quantitativo.

Tale valutazione, inoltre, può risultare difficoltosa se per la valutazione della preminenza si confrontano una posizione economica e una posizione personale: è il caso, ad esempio, di un soggetto che svolge un'attività economica in un luogo pur mantenendo legami affettivi e familiari in un luogo diverso. Una recente sentenza della Corte di Cassazione sembra aprire la strada al primato dei legami economici, in quanto i giudici ritengono prioritario il domicilio in cui l'individuo ha esercitato la propria attività lavorativa, rispetto alla residenza familiare (Cass. n. 17782/2007). Pertanto, fermo restando che il domicilio può fare riferimento sia agli interessi patrimoniali che a quelli morali di un individuo, si dovrebbe fare riferimento, tuttavia, ai primi se si tratta di interessi economici.⁸¹

A considerare ostica questa valutazione contribuisce l'assenza frequente di questi interessi nel Paese di riferimento e la necessità quindi di svolgere una doppia riflessione: sembra opportuno quindi attuare un **bilanciamento** complessivo degli interessi, il tutto all'interno di una

⁸¹ Stefano Dorigo, *Chapter 16 – Italy* in Guglielmo Maisto, *Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law*, IBFD, 2010, p. 397 e ss.

valutazione generale di quelli che sono gli affari della persona, considerando le **peculiarità del caso concreto**.⁸²

Per considerare validamente un soggetto passivo domiciliato su un determinato territorio è infatti necessario che vi sia la **volontà** dello stesso soggetto nello stabilire il centro dei propri **affari** (con il termine intendendosi quelli di natura professionale ed economica) ed **interessi** (di natura morale e personale) in un luogo, andando a costituire questo aspetto il presupposto fondamentale perché vi possa essere domicilio. Per l'accertamento di entrambi gli aspetti è necessario il bilanciamento e la valutazione di elementi materiali e immateriali che attengono alla vita del soggetto passivo.⁸³ Per centro principale degli affari e interessi si intende tutta quella **rete di rapporti principali ed essenziali** che costituiscono la quotidianità delle persone. Si ritiene quindi che il mantenimento in Italia dei legami familiari e personali rappresenti un presupposto sufficiente per fondare il domicilio in Italia. In questo senso, in passato e prima della riforma, la dottrina ha manifestato una **diversità di vedute**, sostenendo la prevalenza dei rapporti economico-patrimoniali per qualificare il domicilio su un territorio.⁸⁴ In Cass. n. 11620/2021 viene poi sottolineata **riconoscibilità** del domicilio da parte dei terzi, così descritta: il domicilio deve quindi essere il luogo adibito alla gestione degli interessi del contribuente, riconoscibile dai terzi, aspetto quest'ultimo che deve ricollegarsi a vari criteri che permettono l'individuazione in Italia degli interessi economico-patrimoniali.⁸⁵

⁸² Roberto Baboro, *La variabilità della residenza delle persone fisiche alla luce delle ultime elaborazioni della Corte di Cassazione*, in *Rivista dei Dottori Commercialisti*, 2016, 3, pag. 505

⁸³ Giuliano Foglia, Marco Masi, *Prospettive di riforma dei criteri domestici di radicamento della residenza delle persone fisiche*, in *Corriere Tributario*, 2023, 10, p. 817

⁸⁴ Paolo Piantavigna, *La funzione della nozione di "residenza fiscale" in materia di imposta sui redditi*, *Rivista diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2013, 3, pp. 278 e ss.

⁸⁵ Cass.n. 11620/2021. Si vedano anche Cass., Sez. V, 2 marzo 2020, n. 5642; Cass., n. 24246/201, cit.; Cass., Sez. V, 22 ottobre 2010, n. 21689; Cass., Sez. V, 15 giugno 2010, n. 14434. Il "*centro degli interessi principali del debitore*" viene considerato, in ambito comunitario, come un criterio relativo alla riconoscibilità verso terzi e come il luogo in cui "*il debitore gestisce i suoi interessi in modo abituale e riconoscibile dai terzi*" (D.Lgs. 12

2.2.2.1 Querelle di interpretazioni sulla natura di affari ed interessi

Con affari ed interessi ci si riferisce all'elemento qualificante il domicilio civilistico, presupposto per l'individuazione dello status di residente fiscalmente. La dottrina e la giurisprudenza hanno negli anni manifestato **diversità di vedute**, sia dal punto di vista del significato profondo del termine e di cosa con esso possa intendersi, in modo da non fornire un'interpretazione troppo vicina e affine a ciò che si intende quando si menziona il concetto di residenza. La giurisprudenza e la prassi prevalente afferma che all'interno del termine affari ed interessi si includono sia gli interessi economico-patrimoniali che quelli personali, dimostrando quindi un'**eterogeneità di elementi** per l'individuazione della residenza fiscale.⁸⁶ Vi sono stati in merito vari indirizzi controversi in prassi e giurisprudenza che hanno contribuito alla localizzazione degli interessi del contribuente. L'amministrazione finanziaria, infatti, si pone in allineamento con l'indirizzo della Corte di Cassazione, che propone una **valutazione complessiva degli interessi** non circoscritta al solo elemento personale o, per converso, a quello patrimoniale.⁸⁷

Nonostante ci sia stata una fase di allontanamento dall'indirizzo più inclusivo e totalizzante appena menzionato, la più recente giurisprudenza e prassi si sono manifestate più propense ad adottare una concezione basata sulla "**valutazione globale degli interessi sia personali che professionali del contribuente**", senza una prevalenza di uno dei due

gennaio 2019, n. 14, art. 2, comma 1, lett. m; Corte di Giustizia UE, 20 ottobre 2011, Interedil, C-396/09).

⁸⁶ Si vedano Cass. 678/2015, 14937/2013, 29576/2011, 17882/2007, 5006/2005, 13803/2001 e l'amministrazione finanziaria in 304/1997, 435/1973.

⁸⁷ Cfr. Cass., n. 9723 del 13 maggio 2015 e n. 12311 del 15 giugno 2016 richiamate dalla stessa Amministrazione finanziaria. In Cass. 12311, nel caso di specie, l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto che fossero decisivi per la localizzazione in Italia del domicilio, gli interessi personali e familiari del soggetto (nel caso di specie la presenza in Italia del figlio, di vari conti correnti, la stipula di polizze assicurative e la scelta dei vari contratti di sponsorizzazione di scegliere come foro competente quello italiano). Cfr. Risposta dell'Agenzia delle entrate n. 294 del 22 luglio 2019; circolare Guardia di Finanza n. 1/2018, vol. III, pag. 349.

sull'altro.⁸⁸ Tuttavia, in alcune recenti pronunce, l'indirizzo della giurisprudenza di legittimità sembra essersi leggermente allontanato dall'indirizzo totalizzante appena menzionato e ritorna ad essere allineato a sentenze precedenti, che affermano una *“irrelevanza prioritaria delle relazioni affettive e familiari ai fini probatori della residenza fiscale”* (Cass. n. 6501/2015). Questi ultimi vengono invece in rilievo *“solo unitamente ad altri probanti criteri - idoneamente presi in considerazione nel caso in esame - che univocamente attestino il luogo col quale il soggetto ha il più stretto collegamento”* (cit. Cass. 24246/2011).^{89 90}

Questo aspetto viene altresì menzionato all'interno della CM 304 del 1997 che ribadisce la natura di rapporto giuridico del domicilio, sulla scorta di ciò che afferma la giurisprudenza più risalente.⁹¹ Per questa ragione infatti il soggetto che dispiega la sua attività lavorativa all'estero e vi dimora, può vantare la residenza fiscale in Italia purchè abbia ivi il centro dei propri affari e interessi (in questo senso varie pronunce hanno affermato che la presenza del nucleo familiare risulta come un elemento sufficiente a sostenere la residenza fiscale). Da questo punto di vista anche l'Agenzia si ritiene che abbia un indirizzo affine alla giurisprudenza appena citata. Infatti, in due importanti risoluzioni, n. 8/1329 del 1988 e n. 17 del 1999, si afferma che per quanto riguarda il soggetto con iscrizione all'AIRE e attività lavorativa all'estero si verifichi la stessa situazione descritta nelle pronunce di cui sopra: se la famiglia *“abbia mantenuto la dimora in Italia durante l'attività lavorativa all'estero”* il soggetto viene ritenuto

⁸⁸ Cass., n. 11620 del 4 maggio 2021; così anche Cass., n. 15314 del 3 giugno 2021; Cass., n. 18702 del 1° luglio 2021 e n. 14240 del 25 maggio 2021.

⁸⁹ Cfr. Cass., n. 29312 del 14 novembre 2018, n. 3992 del 19 febbraio 2018, n. 6501 del 31 marzo 2015 e n. 29576 del 29 dicembre 2011.

⁹⁰ Giuliano Foglia, Marco Masi, *Prospettive di riforma dei criteri domestici di radicamento della residenza delle persone fisiche*, in *Corriere Tributario*, 2023, 10, p. 818

⁹¹ Infatti, in Cass. 3322 del 1960 si afferma che *“il domicilio è un rapporto giuridico col centro dei propri affari e prescinde dalla presenza effettiva in un luogo. Esso consiste dunque principalmente in una situazione giuridica che prescindendo dalla presenza fisica del soggetto è caratterizzata dall'elemento soggettivo, cioè dalla volontà di stabilire e conservare in quel luogo la sede principale dei propri affari e interessi* (Cass. n. 884 del 1968).

fiscalmente residente (cfr. Circ. n. 9 del 2001, Sent. 8266 del 2022, Ris. n. 351/E del 2008 e successiva risposta ad interpello n. 25 del 2018 e risposta n. 294 del 2019).

Per concludere questa disamina riguardante il domicilio, possiamo quindi affermare che quest'ultimo si riscontra e si basa non solo sull'interpretazione legislativa su cosa effettivamente si intenda per centro principale di affari e interessi ma soprattutto su una **valutazione coerente e oggettiva** sulle situazioni soggettive che vedono il contribuente come potenzialmente domiciliato in Italia.⁹²

2.2.3. Residenza civile

Per residenza si intende, ai sensi dell'art. 43 cc, comma 2, *“il luogo dove la persona ha la dimora abituale”*. La nozione in oggetto si riferisce al *“luogo con cui il soggetto ha una relazione di fatto, rivelata dalle consuetudini di vita e dallo svolgimento delle relazioni sociali”* (Cass. n. 13241/2018).⁹³

Trovano quindi spazio due presupposti: la permanenza abituale sul territorio dello Stato con continuità (presupposto **oggettivo**) e la volontà nel compiere questa azione, sulla base delle consuetudini e delle abitudini di vita del soggetto (presupposto **soggettivo**). L' **abitualità**, intesa come modalità di permanere in un determinato luogo⁹⁴, che presuppone ***l'animus permanendi*** del soggetto passivo, mentre con riferimento alla **dimora**, questo può essere citato in merito al vincolo che esso presenta con

⁹² Paolo Scarioni, *Change within individual residence within EU: the tax residence issue as a possible obstacle from an italian perspective*, in *INTERTAX*, Volume 39, Issue 5, 2011, p. 267 e ss.

⁹³ Cecilia Pasquale, *Residenza civilistica e anagrafica non per forza coincidenti*, *Sistema integrato Eutekne*, 10 gennaio 2019

⁹⁴ In Maurizio Leo, *Imposte sui redditi nel Testo Unico*, Milano, Giuffrè, 2022, p. 36 e ss. si afferma che occorre specificare che la permanenza abituale sul territorio si mantiene anche quando il soggetto passivo svolga le sue attività quotidiane anche fuori dal Comune di residenza ma ne mantenga comunque l'abitazione e il centro principale dei propri affari e interessi. Questo viene specificato in varie pronunce, tra cui troviamo Cass. 791/1985; Cass. 435/1973; Cass. 2561/1975; Cass. 5295/1985; Cass. 1738/1986

il territorio dello Stato. La giurisprudenza prevalente ha preferito sostenere che fosse più rilevante sottolineare e prendere in considerazione la residenza come situazione di fatto piuttosto che l'aspetto collegato all'*animus* e alla volontà di dimorare in un determinato territorio. In questi termini, per dimora abituale si intende, a seguito delle varie interpretazioni fornite dalla giurisprudenza e dottrina prevalenti, non solo il luogo dove ha sede la dimora prevalente del soggetto e quindi la sua abitazione, ma anche i vari spazi in cui lo stesso trascorre gran parte del suo tempo lavorativo.⁹⁵

In questo senso, per la considerazione della presenza della residenza civilistica di un soggetto sul territorio dello Stato, sono ritenuti fondamentali alcuni **indici**, che rappresentano l'esplicazione delle relazioni sociali del soggetto e delle consuetudini di vita. Tra queste troviamo: *“disponibilità di una abitazione permanente, presenza della famiglia, accredito di propri proventi dovunque conseguiti, possesso di beni anche mobiliari, titolarità di cariche sociali etc.”*. Sempre all'interno della circolare 351 del 2008 l'Agenzia ritiene che siano necessari, per la qualificazione della residenza fiscale sul territorio dello Stato anche una *“valutazione d'insieme dei rapporti intrattenuti dal soggetto con il territorio dello Stato”*, e questo nell'ottica della verifica del mantenimento della residenza anche a seguito di un trasferimento all'estero.⁹⁶

L'individuazione della residenza trova le sue basi anche in situazioni di fatto in cui si trova il soggetto passivo, che siano di natura soggettiva e oggettiva, e che peraltro vengono riportate all'interno dell'Anagrafe della popolazione residente (APR).⁹⁷ Per questo motivo si continua a sostenere la residenza in tutti quei casi che vedono il trasferimento della stessa

⁹⁵ Paolo Piantavigna, *La funzione di residenza fiscale nell'Irpef*, *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2013, 3, pp. 295 e ss.

⁹⁶ Gaspare Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Parte speciale, X ed., Wolters Kluwer, CEDAM, 2018, p. 82

⁹⁷ Paolo Piantavigna, *La funzione di residenza fiscale nell'Irpef*, *op.cit.*

all'estero per motivi fiscali, ma con il mantenimento in Italia del centro principale dei propri affari ed interessi.⁹⁸

⁹⁸ Gaspare Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, *op. cit.*

2.2. Riforma fiscale (L. 111/2023)

Con la Legge Delega n. 111/2023 (*Delega al governo per la riforma fiscale*) avente ad oggetto la Riforma sul sistema fiscale italiano, è stata conferita delega al Governo per la revisione del sistema tributario. La presente rappresenta quindi un punto di **innovazione e novità** per quanto riguarda la disciplina domestica, al quale segue l’emanazione dei vari decreti legislativi delegati, per sette dei quali ad oggi si è concluso l’esame parlamentare. Tra questi vi è il Decreto legislativo recante attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale (**D.lgs. 209/2023**), contenente le disposizioni e le modifiche in materia di fiscalità internazionale e in modo più specifico sulla residenza fiscale delle persone fisiche e giuridiche, rispettivamente agli artt. 1 (riguardante la revisione della residenza delle persone fisiche) e 2 (riguardante la revisione della residenza di società o enti). La Riforma mirava ad avviare una **revisione del concetto di residenza**, adattandolo e armonizzandolo alla prassi internazionale, attraverso una razionalizzazione della disciplina precedente. In tal senso le modifiche introdotte hanno rispecchiato, in parte, l’obiettivo che il legislatore si era posto inizialmente in quanto alcuni cambiamenti preannunciati nella L.111/2023 non hanno visto la luce anche nei corrispondenti decreti legislativi (es. clausola dello *split year*).

La Relazione Illustrativa del D.lgs n. 209/2023, chiarisce che: *“La proposta modifica il criterio di collegamento ai fini della determinazione della residenza fiscale delle persone fisiche sostituendo il criterio civilistico del domicilio con un criterio di natura sostanziale, mutuato dalla prassi internazionale e dalle convenzioni per evitare le doppie imposizioni, in cui il domicilio è il luogo in cui si sviluppano in via principale le relazioni personali e familiari del contribuente e aggiungendo quello della presenza fisica nel territorio dello Stato. Resta altresì fermo il criterio civilistico della residenza di cui all’articolo 43 del c.c. Tutti i suddetti criteri devono essere*

verificati per la maggior parte del periodo d'imposta, tenendo conto anche dei periodi non consecutivi. Ai fini del computo dei giorni si considerano anche le frazioni di giorno. La prova dell'assenza dei criteri che determinano la residenza nel territorio dello Stato potrà essere fornita dal contribuente dimostrando, rispettivamente, di non avere in Italia la residenza, il domicilio e di non essere stato fisicamente presente nel territorio dello Stato. La prova dell'insussistenza del requisito deve essere riferita a un numero di giorni complessivi superiore alla maggior parte del periodo d'imposta, considerando anche le frazioni di giorno nel caso della presenza fisica. Il criterio di iscrizione all'anagrafe della popolazione residente resta quale criterio di collegamento rilevante ai fini della residenza fiscale. Tuttavia, la proposta emendativa permette di mitigare, ai fini della residenza, il puro dato formale dell'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente che non abbia un reale riscontro fattuale, modificando la presunzione assoluta in favore di una presunzione relativa che permetta al contribuente di fornire prova contraria rispetto a quanto stabilito ex lege.”

Si può quindi affermare che l'**art. 3** della **L.111/2023**, in primo luogo, delinea per sommi capi i principi generali della fiscalità internazionale al primo comma lett. c) d) e f), all'interno del quale vengono chiarite le seguenti tematiche: revisione della disciplina della residenza fiscale delle persone fisiche e giuridiche, gli aiuti di stato e gli incentivi all'investimento sul territorio italiano e in ultimo la semplificazione del regime delle società estere controllate (CFC).⁹⁹

⁹⁹ Art. 3, lett. c) *provvedere alla revisione della disciplina della residenza fiscale delle persone fisiche, delle società e degli enti diversi dalle società come criterio di collegamento personale all'imposizione, al fine di renderla coerente con la migliore prassi internazionale e con le convenzioni sottoscritte dall'Italia per evitare le doppie imposizioni, nonché coordinarla con la disciplina della stabile organizzazione e dei regimi speciali vigenti per i soggetti che trasferiscono la residenza in Italia anche valutando la possibilità di adeguarla all'esecuzione della prestazione lavorativa in modalità agile;*

In secondo luogo, con l'introduzione dell'**art. 1** del **D.lgs. 209/2023** il legislatore ha proposto una riformulazione dell'**art. 2**, comma 2 Tuir, attraverso la precisazione di alcuni aspetti e l'introduzione di nuovi dettagli al suo interno. Il presente articolo dispone che *“L'articolo 2, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica del 22 dicembre 1986, n. 917, è **sostituito** dal seguente: «2. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta, considerando anche le frazioni di giorno, hanno la **residenza** ai sensi del codice civile o il domicilio nel territorio dello Stato ovvero sono ivi presenti. Ai fini dell'applicazione della presente disposizione, per **domicilio** si intende il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona. Salvo prova contraria, si presumono altresì residenti le persone iscritte per la maggior parte del periodo di imposta nelle anagrafi della popolazione residente.”.*

Si comprende quindi che le modifiche qui di seguito trattate vanno ad incidere principalmente sui seguenti aspetti:

1. Frazioni di giorno
2. Domicilio fiscale
3. Presenza sul territorio dello Stato
4. Presunzione relativa

2.2.1. Frazioni di giorno

Per quanto riguarda il primo aspetto, riguardante il computo dei giorni da considerare rilevanti ai fini della residenza fiscale si delinea il concetto di **“frazioni di giorno”**, che rappresenta un'introduzione non del tutto innovativa, in quanto è con la Circolare n. 201 del 1997 che l'Agenzia si pronuncia sull'argomento. Nel caso di specie, facendo riferimento al reddito da lavoro dipendente percepito in Italia da residenti, l'Agenzia afferma che

ai fini del computo dei giorni necessari per collocare la residenza fiscale in Italia, si deve fare riferimento al “*numero complessivo dei giorni di permanenza fisica*”. Il conteggio dei giorni tiene quindi in considerazione di: “*periodo di svolgimento dell’attività in Italia, frazioni di giorno, giorno di arrivo e di partenza, sabati e domeniche e le brevi interruzioni dell’attività lavorativa passate in Italia.*”¹⁰⁰

Il termine frazione di giorno viene utilizzato da tempo per il computo dei giorni di presenza su un territorio, disciplinato ai sensi dell’**art. 15** lett. a) Modello OCSE con riferimento ai redditi di lavoro dipendente e ripreso in una raccomandazione OCSE del 14 ottobre 1991 viene ritenuta una modalità valida anche dalla prassi internazionale, successivamente recepita nel panorama domestico con la **CM 201/1996**. Quest’ultima ritiene che “*i giorni di presenza fisica dovrebbero essere calcolati includendo: una frazione di giorno, il giorno di arrivo, il giorno di partenza, i sabati e le domeniche, i giorni festivi, i giorni di ferie, le brevi interruzioni, i congedi per malattia, i giorni trascorsi nel Paese ove è svolta l’attività per decesso o malattia di un familiare ecc., [...], brevi interruzioni al di fuori del Paese dove si esercita l’attività.*”¹⁰¹ Nonostante la disciplina derivi da un’applicazione in un contesto internazionale e basata su casi di lavoro dipendente transnazionale, la prassi ritiene che possa essere applicata anche al caso dell’individuazione della residenza fiscale, soprattutto in quelle situazioni che vedono come contribuenti, soggetti con elevata mobilità che per varie cause trascorrono brevi e circoscritti periodi sul territorio italiano. Questo profilo è da apprezzare in quanto elimina le incertezze che potenzialmente potrebbero insorgere da un’introduzione

¹⁰⁰ Roberta De Pirro, *Residenza fiscale delle persone fisiche: collegamento con il territorio dello Stato in base ai soli interessi personali*, IPSOA Quotidiano, 23 ottobre, 2023

¹⁰¹ Luisa Corso, *In vigore i nuovi criteri per la residenza delle persone fisiche*, Sistema integrate Eutekne, 3 gennaio 2024

legislativa come quella in oggetto, che ha come matrice il cambio e la revisione dei criteri riguardanti la residenza fiscale.^{102 103}

Invero, più recentemente, nella risoluzione n. 521/2019 si affronta il caso di specie di una persona residente in Germania ma produttiva di reddito in Italia e nella stessa Germania, l'Agenzia ritiene che si debba fare riferimento al numero di giorni di effettivo lavoro svolto sul territorio italiano in relazione alla totalità di giorni a seguito dei quali si ottiene la retribuzione. In tali termini l'Agenzia afferma che le frazioni di giorno rientrano nel computo *“quali giorni rilevanti ai fini della determinazione del reddito imponibile in Italia, salva l'ipotesi in cui l'attività lavorativa è svolta esclusivamente all'estero”*.¹⁰⁴

Con riferimento a questa introduzione normativa è necessario chiedersi cosa si intenda, non solo a livello terminologico, per frazioni di giorno, ma anche a livello contenutistico, che cosa possa qualificare una frazione. In questo senso sono state evidenziate due diverse interpretazioni: con riferimento alla prima potrebbe sembrare che una **permanenza molto limitata** sul territorio dello Stato rappresenterebbe **un giorno intero** ai fini del classico computo dei 182/183 giorni. Dall'altro lato però rileva la seconda posizione, che invece presuppone una sommatoria di frazioni di giorno, in modo più specifico, in modo da qualificare come tempo trascorso in Italia una giornata intera. A seguito di ciò e con riferimento alle posizioni appena menzionate, la dottrina ritiene che nell'ottica di una maggiore efficienza si vada a preferire la prima interpretazione, nonostante la seconda rappresenti un indicatore più spiccato del *nexus* del soggetto con il

¹⁰² Alessandra Magliaro, Sandro Censi, *Le nuove regole per la residenza fiscale non fanno buon uso della migliore prassi internazionale e convenzionale*, in *Il Fisco*, 2023, 44, pp. 4184 e ss.

¹⁰³ Giuseppe Marianetti, Roberto Sante Smilari, *Residenza delle persone fisiche: ancora dubbi sull'armonizzazione con le best practices internazionali*, in *Il Fisco*, 2024, 26, p. 207 e ss.

¹⁰⁴ Emanuele Lo Presti Ventura, *Residenza fiscale delle persone fisiche con nuovi possibili parametri*, *Sistema integrato Eutekne*, 25 ottobre 2023

territorio dello Stato, e nonostante questo possa cagionare conseguenze negative nei confronti dei soggetti che trascorrono brevi ma frequenti periodi in territorio italiano.^{105 106}

2.2.2. Domicilio fiscale

Il nuovo concetto di domicilio costituisce un elemento di discontinuità con riferimento alla disciplina precedente, sia per quanto riguarda il contenuto ma più per la modalità di inquadramento dello stesso, e si può ritenere che la Riforma intervenga sul concetto di domicilio nella riformulazione della sua accezione. In particolare, sembra che l'obiettivo del Legislatore sia duplice: allontanarsi dal concetto di domicilio in senso civilistico e abbracciarne un'accezione diversa, intendendo il domicilio come il luogo in cui hanno sede le relazioni personali del soggetto passivo.¹⁰⁷

In questo senso sembra opportuno affermare che prima della riforma l'articolo 2 Tuir prevedeva un rinvio, ai fini della qualifica della nozione di domicilio, all'art. 43 cc, per effetto del quale il domicilio veniva individuato da criteri civilistici, di conseguenza non prevedendo di ricorrere ad una nozione indipendente ed autonoma dello stesso. Secondo l'art. 43 il domicilio era inteso come *“la sede principale degli affari economici e degli interessi morali dell'individuo”*. Questa interpretazione ha dato origine a numerose posizioni contrastanti, tra le quali due risultano prevalenti:

- 1) **preminenza degli interessi personali e familiari:** con riferimento a questo aspetto possiamo richiamare due pronunce giurisprudenziali che hanno permesso una comprensione maggiore

¹⁰⁵ Francesco Nicolosi, *La nuova residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Rivista di diritto tributario*, 29 febbraio 2024, p. 1 e ss.

¹⁰⁶ Emanuele Lo Presti Ventura, *Residenza fiscale delle persone fisiche con nuovi possibili parametri*, *Sistema integrato Eutekne*, 25 ottobre 2023

¹⁰⁷ Emanuele Lo Presti Ventura, *Residenza fiscale delle persone fisiche con nuovi possibili parametri*, *op. cit.*

della posizione qui riportata. Con la Circolare n. 304/E/1997 si statuisce che *"il domicilio è un rapporto giuridico col centro dei propri affari e prescinde dalla presenza effettiva in un luogo"* e continua affermando che il domicilio *"consiste in una situazione giuridica che, prescindendo dalla presenza fisica del soggetto, è caratterizzata dall'elemento soggettivo, cioè dalla volontà di stabilire e conservare in quel luogo la sede principale dei propri affari e interessi"*. L'Amministrazione Finanziaria, con la Circolare in oggetto, ha poi affermato che sono residenti coloro che, nonostante il trasferimento di residenza all'estero, abbiano in Italia *"il centro dei propri interessi familiari e sociali"*. A seguire, vi sono state varie pronunce, tra cui Comm. trib. prov. Modena 9 febbraio 1999, n. 985, Comm. trib. Reg. Bologna 72 marzo 2000, n.16, Cass. n. 13803 del 7 novembre 2001, che hanno confermato la posizione fatta valere dall'Amministrazione Finanziaria con la circolare. In questo senso la pronuncia n. 13803 afferma che il contribuente ricorrente, che faceva valere la propria qualifica di soggetto non residente in Italia, *"era da considerarsi fiscalmente residente in Italia secondo la previsione dell'art. 2, secondo comma, del d.P.R n. 917/86, avendo conservato in Italia il proprio domicilio, nell'accezione civilistica di sede principale dei propri affari ed interessi personali ed economici, indipendentemente dall'effettiva presenza nel luogo"*: la sua residenza in Italia era quindi, ci dice la Corte, basata su vari elementi, tra cui troviamo: possesso di un'abitazione a Milano, possesso di vari immobili in affitto in Italia, ricopriva delle posizioni consulenziali presso aziende italiane e aveva comunque conservato legami affettivi in Italia.¹⁰⁸

¹⁰⁸ Giuseppe Marianetti, Roberto Sante Smilari, *Residenza delle persone fisiche: ancora dubbi sull'armonizzazione con le best practices internazionali*, in *Il Fisco*, 2024, 26, p. 207 e ss.

2) **prevalenza degli interessi economico-patrimoniali:**

richiamiamo qui Cass. n. 32992/2018, che dispone che *“nel caso di specie il giudice, con una valutazione di merito congruamente motivata, ha ritenuto che fosse prevalente il collegamento con la Romania, ove il contribuente risiedeva e svolgeva la propria attività professionale insieme con il figlio”*. Da ciò si evince che la Corte ha ritenuto come criterio e discriminante, per qualificare la residenza fiscale in uno Stato, l'attività economico-patrimoniale svolta in quello Stato. Quest'ultimo aspetto e l'orientamento più *business oriented*, facente prevalere i legami con il territorio di professionale e patrimoniale, è evidente nella parte della sentenza nella quale la Corte afferma che *“le relazioni affettive e familiari non hanno una rilevanza prioritaria ai fini probatori della residenza fiscale, venendo in riferimento solo ad altri probanti criteri, che univocamente attestino il luogo col quale il soggetto ha più stretto collegamento”*. In questo senso si afferma che le relazioni affettive e familiari non hanno rilevanza probatoria e vengono in rilievo insieme ad altri criteri *“idoneamente presi in considerazione nel caso in esame che univocamente attestino il luogo col quale il soggetto ha il più stretto collegamento (Cass. n. 24246/2011 cit.; Cass. 7 novembre 2001 n. 13803)”*.

Di conseguenza, possono essere individuati principalmente **due aspetti innovativi** relativi alla normativa a seguito della Riforma, che permettono di superare l'*impasse* e il contrasto interpretativo:

- a) **soppressione** al riferimento di cui all'**art. 43 c.c.** (e quindi del richiamo alla residenza in termini civilistici);
- b) definizione relativa alla nozione di domicilio, intendendo con esso fare riferimento al *“luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona”*.

L'aspetto relativo ai **legami personali e familiari** rappresenta una parte fondamentale delle controversie che si sono affrontate in tema di residenza fiscale delle persone fisiche. Infatti, sia la dottrina che la giurisprudenza, in vari frangenti, hanno provveduto a dare un'interpretazione a questo aspetto. Una recente decisione, più precisamente la n. 8238/2024 (che si pone in totale contrasto con la sentenza n. 19843 del 2024), ha provveduto a trattare la tematica della qualificazione della residenza e più nello specifico quale aspetto considerare, con riferimento ai criteri identificativi, in caso di doppia residenza di una persona fisica. In questo contesto la Cassazione ha suggerito "*esame cumulativo di tutti gli elementi di fatto rilevanti ai fini della determinazione del centro permanente di interessi di un soggetto*", che siano personali o professionali, anche in linea con la "*soft law*" del Modello OCSE e del Commentario OCSE. Questa pronuncia fornisce un punto di vista alternativo e per un certo verso rappresenta un ritorno al passato e alla concezione della **preminenza dei legami personali** su quelli economico-patrimoniali, non ritenendo quindi rilevante, nel caso di specie, la stipula di un contratto di comodato per un immobile in Italia, bensì il luogo in cui la persona ha uno "*stretto collegamento*". Secondo la pronuncia in oggetto è necessario fare riferimento alla durata degli elementi in precedenza menzionati ma soprattutto alla "*presenza fisica, quella dei suoi familiari, la disponibilità di un'abitazione, il luogo dove i figli frequentano effettivamente la scuola, il luogo di esercizio delle attività professionali, il luogo in cui vi siano interessi patrimoniali, quello dei legami amministrativi con le autorità pubbliche e gli organismi sociali, nei limiti in cui i detti elementi traducano la volontà di tale persona di conferire una determinata stabilità al luogo di collegamento, a causa di una continuità che risulti da un'abitudine di vita e dallo svolgimento di rapporti sociali e professionali normali*". La sentenza in oggetto rappresenta quindi un'occasione per fornire un punto di vista diverso, proprio considerando la recente modifica del concetto di

domicilio fiscale, dove quindi si farebbe più spazio ad una **prevalenza dei rapporti personali** su quelli economici e patrimoniali.¹⁰⁹¹¹⁰

Con la pronuncia di seguito analizzata, **Cass. n. 19843 datata 18 luglio 2024**, si ha la prima testimonianza a livello giurisprudenziale di ciò che viene sostenuto in dottrina e nelle novità introdotte con la riforma fiscale. Con la presente pronuncia, infatti, si afferma che i nuovi criteri introdotti per l'individuazione del domicilio, e quindi come affermato in precedenza i legami personali e familiari, non possono essere tenuti in considerazione per i periodi di imposta fino al 2023. Secondo la Corte, infatti, la nozione di domicilio fiscale potrà essere applicata solo alle fattispecie verificatesi dal **1° gennaio 2024** e non anche a quelle precedenti. Nel caso di specie si verifica una contestazione di residenza relativa al Principato di Monaco con riferimento ai periodi d'imposta 2006-2010, con l'applicazione prevista del domicilio civilistico, nonché la versione non ancora modificata dalla riforma, che prevede la prevalenza degli interessi economico patrimoniali per qualifica di domicilio. Nella sentenza la Corte riprende la natura delle relazioni affettive e familiari: esse non acquisiscono un ruolo prioritario, bensì rilevano indistintamente insieme ad altri criteri, figurando come elementi che forniscono un presupposto per collegare il contribuente al territorio dello Stato, e non come il criterio di collegamento, dotato di una certa rilevanza.¹¹¹

Si ritiene che le modifiche appena dispiegate abbiano portato a vari **miglioramenti** in relazione al superamento della *querelle* che riguardava la versione precedente del comma 2. Da questo la dottrina ha assunto posizioni molto spesso inconciliabili: riteneva che fosse preferibile circoscrivere la nozione di domicilio al luogo dove sono localizzati i rapporti economico-patrimoniali del soggetto, contrariamente a quanto viene

¹⁰⁹ Cass. civ., Sez. V, 27 marzo 2024, n. 8238

¹¹⁰ Alessandro Vannini, *I legami personali prevalgono su quelli economici nei casi di "doppia residenza"*, *Il Fisco*, 17, 2024, p. 1637 e ss.

¹¹¹ Luisa Corso, *Interessi economici prevalenti su quelli personali per la residenza delle persone fisiche*, *Sistema integrato Eutekne*, 19 luglio 2024

affermato dall'Amministrazione Finanziaria, la cui direzione è individuata nella Circolare n. 304.

In un primo momento la Suprema Corte si è pronunciata per una particolare ampiezza concettuale relativa al domicilio ed ha incluso quindi la totalità dei rapporti personali e familiari, per poi cambiare completamente visione ed indirizzo affermando una prevalenza dei rapporti economico-patrimoniali. Rileva qui la sentenza CGUE, 12 luglio 2001, causa C-262/99, anche conosciuta come caso *Louloudakis*, che prevedeva, ai fini di un'applicazione domestica dell'art. 2 Tuir, una considerazione ed un'attenzione in relazione al centro degli interessi vitali, e quindi il luogo con il quale il soggetto ha un più stretto collegamento per quanto riguarda gli interessi personali e patrimoniali. Questo orientamento viene superato per avallare il principio relativo alla riconoscibilità dei terzi: la Cass. n. 32992/2018 afferma che *“il centro degli interessi vitali del soggetto va individuato dando prevalenza al luogo in cui la gestione di detti interessi viene esercitata abitualmente in modo riconoscibile da terzi”* (vedi Cass. n. 6501 del 2015; Cass. 18 novembre 2011 n. 24246; Cass. 15 giugno 2010 n. 14434). La pronuncia in oggetto continua poi confermando la rilevanza di altri criteri che vadano a provare il legame tra il contribuente ed il territorio dello Stato (tralasciando quindi l'indirizzo precedente nel quale si aveva prevalenza per le relazioni affettive e familiari).

Nelle pronunce più recenti, anteriori alla riforma fiscale, poi si accoglie un **indirizzo intermedio** ponendo la rilevanza nei confronti di una nozione ampia e non circoscritta di domicilio, in modo da valutare, ai sensi della localizzazione della residenza, sia i legami economico-patrimoniali che quelli familiari. Le Corti in generale hanno lentamente assunto una posizione meno rigorosa e più flessibile con riferimento al contemperamento degli interessi. Si è quindi virato verso l'accoglimento di posizioni più **centrali** e meno situate agli estremi, come le due citate

precedentemente, sostenendo quindi una concezione più **inclusiva** di domicilio, che trae la collocazione della residenza fiscale sul territorio dello Stato basandosi **sia su interessi personale e familiari che economico-patrimoniali**. In questo senso, Cass. 1° luglio 2021, n. 18702 afferma che *“in ossequio al diritto unionale ed alla giurisprudenza europea, il domicilio in Italia del contribuente, ai sensi dell'art. 2 del T.U.I.R., può riscontrarsi in base ad una valutazione globale degli interessi sia personali che professionali, anche in caso di comprovata assenza fisica nel territorio italiano per l'intero anno oggetto di imposizione”*.¹¹²

A seguito di tutte queste interpretazioni contrastanti si innesta la **nuova versione** dell'articolo 2 Tuir, che prevede una prevalenza delle relazioni personali e familiari. Rappresenta una posizione molto criticata e controversa, in quanto crea **separazione** tra la dottrina prevalente e la posizione da poco enunciata. Sembra quindi valido sostenere principalmente la posizione del Modello OCSE che conferma una necessità nello svolgere una **valutazione complessiva** dei rapporti che legano un soggetto ad un determinato territorio.¹¹³

La nuova versione di domicilio quindi, superando *l'impasse e il* contrasto interpretativo, pone l'attenzione, a differenza della disciplina previgente, sul concetto di **relazioni personali e familiari**, disponendo che *“per domicilio si intende il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona”*.¹¹⁴

Da un punto di vista convenzionale si nota che vi sia un allontanamento dal concetto in origine affermato dal Modello OCSE e quindi dalla nozione di *“centro degli interessi vitali”*, che però ricomprende al suo interno una

¹¹² Pietro Selicato, *La residenza delle persone fisiche*, in Giovannini A. (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti, vol.1, Diritto internazionale e cooperative e cooperative compliance*, Pisa, Pacini, 2024, p. 12 e ss.

¹¹³ Pietro Selicato, *La residenza delle persone fisiche, op.cit.*

¹¹⁴ Claudio Quartana, Lodovico Bolis, *La nuova definizione di residenza delle persone fisiche ai fini delle imposte sui redditi*, in *Fiscalità e Commercio internazionale*, 2024, 3, p. 4

duplice interpretazione, riguardando quindi sia gli interessi familiari che quelli patrimoniali.

Questo aspetto di modifica, che quindi sembra in totale discontinuità rispetto alla disciplina precedente, suscita numerose perplessità in quanto solo una parte circoscritta della dottrina internazionale sostiene la prevalenza degli interessi di natura personale rispetto a quelli economico-patrimoniali (cfr. par. 15 art. 4 Commentario OCSE).

Il secondo punto problematico di questa riforma sembra essere individuato nell'interpretazione del concetto di “*relazioni personali e familiari*”, in quanto la complessità dell'oggetto non permette di circoscrivere o quantomeno individuare i confini, risultando quindi complesso comprendere cosa si intenda per interessi personali. In questo senso, con riferimento a ciò che afferma la dottrina internazionale, si ritiene che debbano essere privilegiati gli **interessi personali** che siano caratterizzati da uno spiccato lato di **stabilità e oggettività**.¹¹⁵

In ogni caso la direzione presa dal legislatore con questa riforma appare, agli occhi della dottrina maggioritaria, poco condivisibile e difficoltosa da un punto di vista di applicabilità, in quanto comporterebbe il completo disallineamento con la prassi internazionali e conseguentemente la totale *liability to tax* ad una tipologia di tassazione mondiale per il soggetto passivo.¹¹⁶

¹¹⁵ Francesco Nicolosi, *La nuova residenza fiscale delle persone fisiche*, in Rivista di diritto tributario, 29 febbraio 2024, p. 1 e ss.

¹¹⁶ In Stefano Dorigo, *Chapter 16 – Italy* in Guglielmo Maisto, *Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law, IBFD*, 2010, p. 397 e ss. si approfondisce il concetto di **Liability to tax**. Ai sensi dell'art. 4 OCSE, rappresenta un presupposto fondamentale per la tassazione a livello convenzionale. Si parla di *liability to tax* nei casi in cui il contribuente deve essere soggetto passivo nello Stato o quando è sufficiente la potenzialità relativa all'assoggettamento alla potestà impositiva. La visione prevalente in merito tende a considerare l'assoggettamento potenziale alla potestà impositiva come sufficiente, anche se non viene indagato il livello preciso secondo il quale un contribuente è ritenuto soggetto passivo. Si comprende che il potere impositivo dello Stato discenderebbe dall'astratta soggezione ad esso degli individui residenti piuttosto che dalla circostanza che le imposte siano effettivamente pagate. Questa espressione dovrebbe quindi essere interpretata come “*liable to be liable to tax*”.

Proprio su questo aspetto, che invece risultava differente nella disciplina previgente, è necessario proporre una riflessione: infatti nell'art. 2 Tuir prima che venisse riformato si adotta una nozione di domicilio fortemente influenzata dal diritto civile, che veniva esplicitato all'interno della norma: per questo motivo due erano gli orientamenti prevalenti. Da un lato si affermava che il domicilio si sostanziano di interessi e affari di tipo personale mentre dall'altro si sosteneva il contrario, e quindi che prevalessero gli interessi economico-patrimoniali. La nuova versione della norma permette in un certo senso il superamento di queste controversie e incertezze fondate sull'interpretazione non solo del termine affari e interessi ma soprattutto su quale di questi dovesse essere preso come riferimento per individuare la presenza di domicilio e quindi di residenza fiscale. Nell'art. 2 si fa riferimento solo alle relazioni personali e familiari della persona, senza menzionare gli interessi economici. Chiaramente la dottrina prevalente ritiene che questa formulazione non costituisca la risoluzione alle incertezze di qualsiasi tipo, in quanto non è certo e sicuro che le relazioni personali e familiari garantiscono sempre una dignità giuridica. Per questo motivo si prevede che in caso di contrasti riguardanti la residenza, si debba provvedere a svolgere una valutazione caso per caso applicando le *tie breaker rules*.^{117 118}

¹¹⁷ Giuseppe Marianetti, Roberto Sante Smilari, *Residenza fiscale delle persone fisiche: superata la presunzione assoluta dell'iscrizione anagrafica*, in *Il Fisco*, 2024, 3, p. 211

¹¹⁸ Claudio Quartana, Lodovico Bolis, *La nuova definizione di residenza delle persone fisiche ai fini delle imposte sui redditi*, in *Fiscalità e Commercio internazionale*, 2024, 3, p. 4

2.2.3. Presenza fisica per la maggior parte del periodo di imposta

Il criterio relativo alla presenza fisica sul territorio dello Stato costituisce una novità molto controversa all'interno dell'ordinamento fiscale, proprio per la sua natura. La dottrina maggioritaria ritiene che il criterio della presenza sia **residuale** rispetto alla residenza civilistica e al domicilio inteso in senso fiscale, e che per questa sua natura sia ritenuto affiancabile al concetto di *tie-breaker rule*, la quale porta con sé sempre questo lato di residualità. In Cass. n. 11620 del 2021, si propone un'interpretazione al criterio temporale qui trattato e a ciò che porta il legislatore ad optare per il criterio della “maggior parte del periodo di imposta” per la fissazione del domicilio sul territorio italiano. In questo senso si afferma che la volontà del legislatore pare quella di non collegare la fattispecie ad eventi passeggeri ed occasionali “*onde ancorarlo all'ulteriore accertamento di una sufficiente permanenza temporale del criterio di collegamento*”. Rappresenta quindi un presupposto necessario e sufficiente per qualificare la residenza sul territorio, anche nel caso in cui si sia affrontata un'emigrazione e un cambio di residenza anagrafica all'estero (Cass., Sez. V, 8 ottobre 2020, n. 21694 affronta in maniera approfondita questo aspetto, e afferma nuovamente l'importanza e la sufficienza di alcuni **criteri “leganti”** perché vi possa essere residenza sul territorio statale). In questo senso si considera rispettato il criterio di residenza fiscale nel caso in cui un soggetto abbia trascorso almeno 182 (183 per gli anni bisestili) giorni sul territorio dello Stato. Nonostante non rappresenti un criterio di nuova introduzione in tanti altri ordinamenti esteri, l'Italia ha voluto propendere per una valutazione sul **singolo lasso temporale**, computando il periodo d'imposta ai fini della qualificazione della residenza fiscale. La posizione del nostro Paese, a differenza di altri Stati, risulta molto netta sia dal punto di vista della chiara definizione dei giorni necessari ma soprattutto con riferimento alla non specificità che viene

richiesta al soggetto passivo per quanto attiene alle ragioni sottostanti la permanenza (per questo motivo possono risultare residenti, con questa nuova visione della norma, anche quei soggetti che hanno trascorso un periodo di tempo per i più disparati motivi, es. studio, lavoro, svago).¹¹⁹ Nonostante non sia citato nel panorama OCSE come requisito per dirimere situazioni di doppia imposizione, l'Italia ha voluto conformarsi a ciò che già viene portato in altre giurisdizioni (es. USA, Spagna, Regno Unito, Cipro). A fronte di ciò il criterio in oggetto appare comunque molto controverso in quanto, anche a seguito dei controlli posti in essere dall'Agenzia, risulta complesso verificare il periodo e i giorni esatti che qualificano la presenza sul territorio.¹²⁰

In questo senso occorre fare un breve excursus sulla disciplina che argina le situazioni di doppia residenza, anche attraverso la presenza intesa in questo frangente come *tie-breaker rule*. Nel caso in cui un soggetto dovesse quindi essere considerato residente contemporaneamente in due Stati uno dei criteri utilizzati dalla norma è costituito dalla presenza sul territorio. Ai sensi dell'art. 4 Modello OCSE, più precisamente dalla lett. d), si dispone che *"if he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of the Contracting States shall settle the question by mutual agreement."*¹²¹ La presente *tie breaker rule* fornisce quindi un

¹¹⁹ Claudio Quartana, Lodovico Bolis, *La nuova definizione di residenza delle persone fisiche ai fini delle imposte sui redditi*, in *Fiscalità e Commercio internazionale*, 2024, 3, p. 5

¹²⁰ Roberta De Pirro, *Residenza fiscale delle persone fisiche: collegamento con il territorio dello Stato in base ai soli interessi personali*, *IPSOA Quotidiano*, 23 ottobre 2023

¹²¹ **Article 4 – Resident**

1. For the purposes of this Convention, the term "**resident of a Contracting State**" means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein.

2. Where by reason of the provisions of paragraph 1 an individual is a resident of both Contracting States, then his status shall be determined as follows:

criterio per arginare la situazione di doppia residenza, che si basa quindi sulla presenza, per un periodo di tempo stabilito, del contribuente sul territorio di uno dei due Stati. Conseguentemente, in caso questa regola non dovesse essere sufficiente si prevede l'intervento di procedure amichevoli, le cd. ***mutual agreement procedures***.

A tal fine possiamo citare la risposta a interpello n. 73 del 18 gennaio 2023, che ha recentemente ripreso il concetto di *tie-breaker rules* affermando che, in caso di doppia residenza è necessario considerare in prima analisi solo le **situazioni fattuali** prospettate dal caso di specie (vedi Cass. n. 26638 del 10 novembre 2017 e n. 20285 del 23 maggio 2013) e di conseguenza la sussistenza delle seguenti condizioni (necessitando la presenza anche solo di una di esse, data la loro alternatività e non concorrenza): “*per la maggior parte del periodo d'imposta, cioè per almeno 183 giorni (o 184 giorni in caso di anno bisestile), sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile*”.

Nel caso di specie si prospetta quindi il caso di una doppia residenza tra Svizzera e Italia, e quindi una situazione di conflitto normativo tra i due Stati citati il cui interpello prevede che si vadano a richiamare le summenzionate *tie breaker rules*, e in particolare statuisce che “*Dette regole*

-
- a) *he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has a permanent home available to him; if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be a resident only of the State with which his personal and economic relations are closer (centre of vital interests);*
 - b) *if the State in which he has his centre of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either State, he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has an habitual abode;*
 - c) *if he has an habitual abode in both States or in neither of them, he shall be deemed to be a resident only of the State of which he is a national;*
 - d) *if he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of the Contracting States shall settle the question by mutual agreement*

3. *Where by reason of the provision of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, then it shall be deemed to be a resident only of the State in which its place of effective management is situated.*

fanno prevalere il criterio dell'abitazione permanente cui seguono, in ordine gerarchico, il centro degli interessi vitali, il soggiorno abituale e la nazionalità del Contribuente.”

L'Agenzia, nel caso in oggetto, dirime la controversia relativa alla doppia residenza richiamando l'articolo 4 par. 4 del Modello OCSE e la regola del frazionamento di anno.^{122 123}

2.2.4. Presunzione relativa

La norma introduce anche un concetto di presunzione di residenza diverso e innovativo con riferimento a quello già presente nella disciplina previgente: si parla infatti di presunzione **relativa** e non assoluta, come viene precisato all'interno del nuovo comma 2 dell'art. 2 Tuir “*salvo prova contraria si presumono residenti le persone iscritte per la maggior parte del periodo di imposta nelle anagrafi della popolazione residente*”. In questo senso si verifica l'eliminazione del criterio di collegamento dell'iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente che, nonostante ciò, continua a confermarsi come elemento di primaria importanza.¹²⁴

Come viene sottolineato all'interno della Relazione illustrativa, la novità introdotta con la Riforma va a mitigare la formale iscrizione all'Anagrafe “*che non abbia un reale riscontro fattuale, modificando la presunzione assoluta in favore di una presunzione relativa che permetta al contribuente di fornire prova contraria rispetto a quanto stabilito ex lege*”. In tali termini, quindi, il criterio in questione, sebbene non sia determinante in modo assoluto, conserva una certa rilevanza nel determinare la presunzione di

¹²² "la persona fisica che ha trasferito definitivamente il suo domicilio da uno Stato contraente all'altro Stato contraente cessa di essere assoggettata nel primo Stato contraente alle imposte per le quali il domicilio è determinante non appena trascorso il giorno del trasferimento del domicilio. L'assoggettamento alle imposte per le quali il domicilio è determinante inizia nell'altro Stato a decorrere dalla stessa data"

¹²³ Residenza fiscale: l'utilizzo delle tie breaker rules, IPSOA, 18 gennaio 2023

¹²⁴ Pietro Selicato, *La residenza delle persone fisiche*, in Giovannini A. (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, vol.1, *Diritto internazionale e cooperative e cooperative compliance*, Pisa, Pacini, 2024, p. 22 e ss.

residenza, restando ferma la possibilità per il contribuente di fornire prove contrarie.¹²⁵

Il presente aspetto innovativo permette di instaurare un'inversione dell'**onere probatorio**. In questo modo non è l'Amministrazione finanziaria a dover provare la sussistenza dei criteri e delle condizioni dalle quali si può trarre la localizzazione della residenza fiscale, bensì è il contribuente a poterlo fare, spettando a quest'ultimo la possibilità di fornire la prova di una situazione diversa da quella risultante dall'elemento formale per eccellenza, nonché l'iscrizione anagrafica. Viene previsto quindi che il contribuente potrà provare di non avere in Italia domicilio o residenza e di non essere stato presente per più di 183 giorni.¹²⁶

Con una recente sentenza, CGT I grado Lucca, Sez. 1, 22 maggio 2024, n. 139, si affronta l'incidenza che la presunzione relativa ha sulla disciplina della residenza fiscale. Nel caso di specie la sentenza ha ad oggetto vari avvisi di accertamento emessi nei confronti di un contribuente, circa il mancato pagamento dell'Irpef tra il 2016 e il 2020. L'Amministrazione finanziaria considera, nell'arco di questi anni, il contribuente fiscalmente residente in Italia; tuttavia, quest'ultimo si ritiene residente in Svizzera in quanto *“sostiene che i redditi relativi agli anni in questione sarebbero stati percepiti in Svizzera, e li tassati in forza di uno stabile rapporto lavorativo in corso da anni a Ginevra”*. In questi termini, sarebbero vari gli elementi che qualificano il soggetto passivo come residente: rapporto lavorativo, imposizione regolare (presenza di dichiarazioni fiscali) e abitazione permanente con centro di affari e interessi (elemento sul quale non si ha la certezza totale).

Con le modifiche apportate dalla Riforma, attraverso quindi la “derubricazione” dell'iscrizione anagrafica a presunzione relativa, si

¹²⁵ Francesco Nicolosi, *La nuova residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Rivista di diritto tributario*, 2024, p. 3

¹²⁶ Paolo Scarioni, Antonio Fiorentino Martino, *La nuova definizione di residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Corriere Tributario*, 2024, 2, pp. 122 e ss.

attenuano i casi di contestazioni dell’Agenzia con riferimento alla residenza affermata dai contribuenti (nella disciplina precedente, infatti, l’iscrizione anagrafica costituiva una presunzione assoluta di residenza fiscale). Di conseguenza, potendo oggi il contribuente dimostrare e provare in prima persona la residenza fiscale all’estero, si prospetta un avvicinamento ad una concezione più sostanziale che formale.¹²⁷

¹²⁷ Maria Lucia Di Tanna, Davide Greco, *Residenza delle persone fisiche, ecco le prove che smentiscono l’iscrizione anagrafica*, nel Sole 24 Ore, 5 agosto 2024

2.3. Trasferimenti di residenza in Italia

Con riferimento ai trasferimenti di residenza in Italia, anche posti in essere a metà anno, è opportuno segnalare che la Riforma non apporta modifiche con riferimento allo *split year*, di conseguenza si mantiene invariata la previsione relativa all'anno fiscale (anno solare). Circa questo fenomeno, si nota che i trasferimenti di residenza attuati a metà dell'anno fiscale hanno creato delle situazioni problematiche, più specificatamente di doppia imposizione, in quanto si prevede che il soggetto possa subire una situazione di doppia residenza fiscale.¹²⁸

È senza dubbio necessario premettere che gli aspetti di favore correlati alla riforma sono stati nettamente superiori rispetto a quelli contrari. A fronte di ciò è necessario considerare alcune modifiche non armonizzate all'interno della Riforma, tra le quali rileva maggiormente la suddetta mancata introduzione in tema di cd. *split year* e quindi la modifica annunciata nella L. 111/2023 ma non attuata nel D.lgs. 209/2023.

2.3.1. *Split year clause*

In questo contesto pare opportuno richiamare brevemente la disciplina domestica e in particolar modo il riferimento all'**elemento temporale**, nonché uno dei requisiti perché un soggetto possa considerarsi fiscalmente residente in Italia. Come si anticipava nel paragrafo sulle introduzioni normative apportate dalla Riforma, l'elemento temporale è stato altresì colpito dalla Legge Delega e viene quindi posta rilevanza alle "*frazioni di giorno*", ricomprese all'interno dei 183 giorni, la cui sussistenza risulta necessaria al fine della qualificazione del soggetto come fiscalmente residente. In questi termini il legislatore, attraverso il recepimento e

¹²⁸ Stefano Loconte, Beatrice Molteni, *Trasferimenti di residenza in Italia: cosa cambia e a quali condizioni*, IPSOA quotidiano, 12 febbraio 2024

l'armonizzazione della prassi internazionale nell'ordinamento italiano, ha voluto creare un'**apertura** nella disciplina soprattutto per quei soggetti con elevata **mobilità**, ai quali è applicabile una disciplina che si adatti alla loro permanenza sul territorio italiano per brevi ma frequenti periodi. Per questi soggetti non sembra che la Riforma abbia apportato delle modifiche per quanto riguarda la cd. *split year clause*. A seguito del trasferimento del contribuente in un altro Stato, attualmente quest'ultimo si qualifica come residente in Italia per l'intero anno d'imposta e di conseguenza è tenuto a dichiarare in Italia anche i redditi prodotti all'estero nella restante frazione d'anno. Non viene quindi tenuto in considerazione il fatto che, a partire dalla data del trasferimento all'estero, sia considerato fiscalmente residente anche nello Stato di destinazione.¹²⁹

In questo senso con la Riforma si può ritenere che l'Italia abbia perso l'occasione per implementare la presente cd. *split year clause*, anche individuata come il meccanismo che permette di qualificare la residenza fiscale di un soggetto sulla base di una forma di **dilazione temporale**¹³⁰, e cioè la **frammentazione della residenza** in ragione del periodo specifico di sussistenza della presenza fisica del contribuente su un territorio, per un determinato periodo d'imposta. Nella prima parte del periodo di imposta quindi, il soggetto sarà considerato fiscalmente residente, mentre dal momento del trasferimento del domicilio nel nuovo Stato sarà considerato fiscalmente residente nel secondo stato. Si ha quindi una **suddivisione in due parti** del periodo di imposta, legato al domicilio del soggetto in uno Stato piuttosto che in un altro, prevedendo quindi una semplificazione relativa alla residenza del soggetto, che gli permette di evitare situazioni di *dual residence* o anche di doppia imposizione del

¹²⁹ Pietro Selicato, *La residenza delle persone fisiche*, in Giovannini A. (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, vol.1, *Diritto internazionale e cooperative e cooperative compliance*, Pisa, Pacini, 2024, p. 22

¹³⁰ Emanuele Lo Presti Ventura, *Con la riforma occasione persona in tema di split year*, 29 maggio 2024, *Sistema integrato Eutekne*

reddito (per cui non sarà possibile considerare i redditi prodotti in uno dei due Stati). Coerentemente a ciò si è quindi dimostrato che l'assenza delle regole dello split year all'interno di un ordinamento tributario incentiva i contribuenti a spostare la propria residenza fiscale prima della metà dell'anno con l'obiettivo di interrompere il legame fiscale con lo Stato dell'emigrazione ed evitare di essere tassati sui redditi prodotti in quell'anno. Questa pratica, diffusa a livello internazionale, genera situazioni di **doppia non imposizione**, in cui i redditi maturati prima dell'emigrazione non sono soggetti a tassazione né nello Stato di partenza né in quello di arrivo.¹³¹

La clausola in oggetto è stata implementata in due Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia e, a seguito delle numerose controversie alle quali hanno dato origine, sembra opportuno evidenziare le loro condizioni di applicazione e la possibilità per le clausole in oggetto di andare a semplificare i trasferimenti da uno Stato all'altro (ad es. dall'Italia ad uno Stato estero). In questo senso è quindi necessario, in ottica di disciplinare la residenza delle persone fisiche, coordinare la normativa domestica con quella convenzionale. Da un lato l'art. 2 del Tuir e dall'altro il Modello OCSE, declinato attraverso le varie Convenzioni stipulate dall'Italia con i vari Stati. Queste clausole sono quindi contenute solo in due Convenzioni, con la **Svizzera** e con la **Germania**, mentre nelle restanti non sono presenti: da questo punto di partenza possiamo ragionevolmente affermare che le clausole di split year possono essere applicate solo nei trasferimenti di residenza verso la Svizzera (art. 4 par. 4) e verso la Germania (punto 3 protocollo di attuazione).

Con riferimento alla clausola presente all'interno della Convenzione Italia-Svizzera e oggetto della risposta ad interpello n. 370 del 2023, si prevede

¹³¹ Pasquale Pistone, *La nuova disciplina sulla residenza delle persone fisiche e delle persone giuridiche nel sistema di imposizione reddituale*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2023, 3, p. 942 e ss.

che *“La persona fisica che ha trasferito definitivamente il suo domicilio da uno Stato contraente all'altro Stato contraente cessa di essere assoggettata nel primo Stato contraente alle imposte per le quali il domicilio è determinante non appena trascorso il **giorno del trasferimento del domicilio**. L'assoggettamento alle imposte per le quali il domicilio è determinante inizia nell'altro Stato a decorrere dalla stessa data.”*

In questo senso non si può uniformare a questa situazione l'esperienza tedesca, ai sensi del punto 3 del protocollo di attuazione della Convenzione, che invece statuisce che *“Se una persona fisica è considerata residente dello Stato contraente in base all'articolo 4 soltanto per una frazione dell'anno ed è considerata residente dell'altro Stato contraente per il resto dell'anno (cambio di residenza), l'assoggettamento all'imposta, nei limiti in cui esso dipenda dal luogo di residenza, termina nel primo Stato alla fine del giorno in cui è stato effettuato il cambio di domicilio. Nell'altro Stato, l'assoggettamento all'imposta, nei limiti in cui esso dipenda dal luogo di residenza, inizia il giorno successivo al cambio di domicilio.”*

Con la Legge Delega n. 111/2023 il legislatore ha proposto un cambiamento di disciplina ed un'**apertura** con riferimento alla cd. *split year clause*, che però **non è stato recepito** nel D.Lgs. 209/2023.¹³²

Alternativamente, con la Riforma sulla fiscalità internazionale, ai sensi dell'art. 2 comma 2 del Tuir, il legislatore introduce la determinazione del principio del maggior periodo di imposta facendo riferimento alle “frazioni di giorno”. Il concetto in questione non è di nuova introduzione ma è da tempo utilizzato ai fini del computo dei giorni di presenza fisica dei lavoratori dipendenti che prestano servizio in diversi Stati e nel computo dei giorni considerati vanno considerate appunto le frazioni di giorno oltre i giorni festivi, lavorativi, di arrivo, partenza. Il legislatore quindi, con la Riforma in questione, ha disposto l'estensione della modalità relativa alle

¹³² Alessandra Magliaro, Sandro Censi, *Frazionamento del periodo d'imposta: la split year clause nella normativa convenzionale e interna*, in *Il Fisco*, 2023, 35, p. 3328

frazioni di giorno ai casi in cui sia necessario procedere alla qualifica di residente fiscalmente per quel contribuente che ha trascorso nel territorio dello Stato la maggior parte del periodo di imposta. La motivazione che è stata fornita, con riferimento a questa mancata implementazione della cd. *split year clause*, attiene alla circostanza che il trasferimento di domicilio del contribuente determina una sostanziale **riduzione della potestà impositiva** dello Stato di origine. Di conseguenza il legislatore ha ritenuto di aver dato adeguata attuazione alla disposizione contenuta nella Legge Delega, volta ad allineare la normativa interna ai più elevati standard internazionali, nonostante ciò, non sia stato possibile.¹³³

2.3.2. Regime degli impatriati

La riforma investe anche la normativa riguardante i lavoratori impatriati, dipendenti o autonomi, ovvero coloro che decidono di trasferire la propria residenza in Italia ai sensi dell'articolo 2 del Tuir. In questo senso, l'articolo 5 del D.lgs. 209 del 2023, prevede l'introduzione di una disciplina innovativa e di favore per i lavoratori impatriati. Questi ultimi, a partire dal 1° gennaio 2024, e sulla base di requisiti molto rigidi, potranno godere di un regime agevolato per effetto del quale i redditi prodotti sul territorio italiano entreranno nel computo del reddito imponibile nella misura del 50% del loro ammontare.¹³⁴ La modifica in oggetto prevede quindi un'**agevolazione** ed un abbattimento dell'imponibile fiscale del **50%** per i contribuenti che siano qualificati come lavoratori dipendenti o autonomi e che percepiscano e producano reddito in Italia. Il regime agevolato qui descritto sarà accessibile in presenza di due requisiti nello specifico:

¹³³ Giovanni Turri, *Italia - Svizzera trasferimento della residenza in corso d'anno: la split year clause*, *Fiscalità e Commercio Internazionale*, 2024, 3, p. 82

¹³⁴ In Fabio Graziano, Massimo Procopio, *Nuove leggi e giurisprudenza costituzionale*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2, 2024, p. 584 e ss. viene precisato che, nonostante ciò, il regime previsto dall'articolo 16 si applicherà ai soggetti che hanno trasferito in Italia la residenza entro il 31 dicembre 2023 e nei confronti dei rapporti di lavoro sportivo.

- a) il limite reddituale di **euro 600.000**;
- b) l'assenza della residenza fiscale in Italia del lavoratore nei **tre periodi d'imposta precedenti**. Inoltre, a differenza della normativa precedente, che prevedeva un periodo di tempo più ristretto (due anni), con la Riforma si richiede ai contribuenti l'impegno a risiedere fiscalmente sul territorio italiano per almeno 5 anni (comma 1, lett. a), art. 5). Nel caso in cui questo periodo temporale fosse interrotto prima del termine o comunque non rispettato (ad es. durata della residenza in Italia inferiore ai quattro anni), si dispone la mancata possibilità ad usufruire dell'agevolazione, e il recupero dei benefici fruiti da parte dell'Amministrazione Finanziaria, ai quali vengono poi applicati gli interessi.¹³⁵

Con riferimento al rapporto di lavoro instaurato dal contribuente, sono due le condizioni previste e la cui presenza pare fondamentale:

1. ai sensi del primo comma dell'articolo 5 si precisa che nel caso in cui l'attività svolta in Italia risulti in continuità con quella svolta all'estero si prevede un aumento della tempistica prevista e richiesta prima del trasferimento sul territorio italiano (sei periodi di imposta in caso di impiego presso un soggetto estero diverso, o comunque non appartenente allo stesso gruppo e sette periodi d'imposta in caso di impiego presso lo stesso soggetto estero).
2. attività lavorativa qualificata come altamente specializzata ai sensi dei decreti legislativi 28 giugno 2012, n. 108 e 17 ottobre 2017, n.

¹³⁵ Pietro Selicato, *La residenza delle persone fisiche* in Giovannini A. (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti, vol.1, Diritto internazionale e cooperative e cooperative compliance*, Pisa, Pacini, 2024

206 e svolta per la maggior parte del periodo d'imposta sul territorio dello Stato.¹³⁶

Nonostante ciò, non viene precluso l'accesso alla disciplina degli impatriati per coloro che prestino l'attività lavorativa all'estero e rientrino in Italia dopo un periodo di distacco all'estero. In questo senso, infatti, secondo la pronuncia della CGT di secondo grado Lombardia Milano, Sez. IX, 25/09/2023, n. 2816¹³⁷, non viene enunciata alcuna esclusione per i lavoratori cd. distaccati. L'orientamento di questa sentenza segue quello di una circolare dell'Agenzia, Circolare 23 maggio 2017, n. 17/E, che disponeva che il rientro dei lavoratori distaccati in Italia *“avvenendo in esecuzione delle clausole del preesistente contratto di lavoro, si pone in sostanziale continuità con la precedente posizione di lavoratori residenti in Italia e, pertanto, non soddisfa la finalità attrattiva della norma”*. A proposito dei lavoratori cd. distaccati, la CGT di I grado di Milano, con la sentenza n. 1938 del 6 maggio 2024 fornisce una conferma alla possibilità di usufruire alle agevolazioni anche per i dipendenti che siano rientrati in Italia dopo un periodo limitato all'estero. Possiamo quindi ritenere che quella in oggetto (CGT n. 2816 del 2023) sia una pronuncia di apertura nei confronti della disciplina restrittiva affermata dall'Agenzia. Quest'ultima, infatti, inizialmente precludeva totalmente l'applicazione della norma nei confronti dei lavoratori di rientro da un distacco all'estero, per poi ammorbidirsi e allentare questa imposizione. Si afferma quindi che, ai fini dell'agevolazione della disciplina in questione, sono previsti vari requisiti, tra cui il rispetto della previsione normativa e della prassi interna.¹³⁸

¹³⁶ Fabio Graziano, Massimo Procopio, *Nuove leggi e giurisprudenza costituzionale, Diritto e pratica tributaria*, 2024, 2, p. 584 e ss.

¹³⁷ Si vedano Comm. trib. prov. di Milano 25 maggio 2022, n. 1479 e della Corte di Giustizia Tributaria di II grado di Milano 26 settembre 2022, n. 3640.

¹³⁸ Gallio, Zingales, *Il regime degli impatriati si applica anche in caso di distacco lavorativo all'estero*, in *Il Fisco*, 2023, 41, p. 3929 e ss.

2.4. Ordinamento convenzionale

Può accadere che una fattispecie venga attratta ad imposizione dalle norme sulla residenza di più ordinamenti, dando luogo a fenomeni di “doppia residenza fiscale”. In questo caso si applicano le Convenzioni contro le doppie imposizioni, che gli Stati stipulano sulla base di alcuni Modelli internazionali, fra i quali spiccano il Modello OCSE (la cui ultima versione è del 2017) e il Modello ONU.

Nel contesto delle norme convenzionali, è necessario ricordare che, ai sensi dell’art. 75 del DPR n. 600/1973 “*nelle disposizioni concernenti le imposte sui redditi sono fatti salvi gli accordi internazionali resi esecutivi in Italia*”, affermando ciò la prevalenza delle norme convenzionali sul diritto domestico. I tre aspetti nei quali viene declinata questa così definita “*norma di sistema*” sono i seguenti: ritenute alla fonte, accertamento e profili sostanziali relativi all’imposizione diretta.¹³⁹

I fenomeni di doppia imposizione si verificano in due distinte situazioni che hanno però in comune la matrice del conflitto: quest’ultimo è il risultato di un’istanza concorrente di due Stati che vogliono esercitare sullo stesso soggetto la potestà impositiva. Il fenomeno di doppia imposizione si ha quindi:

- Quando il soggetto passivo risulti residente in entrambi gli Stati e soddisfi quindi i requisiti di residenza previsti da entrambi gli ordinamenti nazionali.
- Quando un reddito di fonte estera viene tassato sia nello Stato di residenza del contribuente sia nello Stato della fonte.

Ai fini della **risoluzione dei conflitti** che si creano a seguito dei fenomeni di doppia imposizione si richiama l’**articolo 1** del *Model Tax Convention*

¹³⁹ Pietro Selicato, *La residenza delle persone fisiche* in Giovannini A. (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti, vol.1, Diritto internazionale e cooperative e cooperative compliance*, Pisa, Pacini, 2024, p. 13 e ss.

on *Income and Capital* OCSE, di seguito riportato: “*This convention shall apply to persons who are residents of one or both of the contracting states*”.

L'articolo in oggetto prevede quindi che lo stesso Modello vada applicato alle persone che sono residenti di uno o di entrambi gli Stati contraenti.

In questi termini, in relazione alla normativa convenzionale richiamata all'**art. 4**, si fa riferimento al concetto di residenza fiscale proponendo solo un rimando alla normativa interna di ciascuno Stato, non fornendo però una chiara definizione sovranazionale del concetto stesso. Si dispone quindi di un chiarimento circa l'espressione residente in uno Stato contraente (“*resident in a Contracting State*”), strettamente collegato al concetto di residenza adottato nella legislazione nazionale. Secondo la norma in oggetto al comma 1 “*residente di uno Stato contraente*” è “*ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è ivi assoggettata ad imposta a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione o di ogni altro criterio di natura analoga*”, fornendo quindi una nozione di residenza sulla base di un rinvio con la legislazione interna di ogni singolo Stato (cd. *general renvoi clause*).^{140 141}

Il termine residente in uno Stato contraente acquisisce rilevanza in due casi in particolare: la determinazione dell'ambito soggettivo di applicazione della Convenzione e la risoluzione dei casi in cui si verifica il fenomeno della doppia attribuzione di residenza o doppia imposizione (cd. *dual residence*).¹⁴² Con riferimento al primo aspetto è necessario sottolineare che

¹⁴⁰ Roberto Cordeiro Guerra, Il Modello OCSE contro la doppia imposizione internazionale in Cordeiro Guerra, *Diritto tributario internazionale*, Wolters Kluwer, CEDAM, 2016, p. 396 e ss.

¹⁴¹ “*the term “resident of a Contracting State” means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof as well as a recognised pension fund of that State. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein*”

¹⁴² *Commentary art. 4:*

“*The concept of “resident of a Contracting State” has various functions and is of importance in three cases:*

a) *in determining a convention’s personal scope of application;*

quando si parla di residenza in questo contesto non vengono inclusi i concetti di cittadinanza o nazionalità, salvo il caso per cui, a seguito di contrasti relativi alla residenza, si debba richiamare la cittadinanza come criterio. Con riferimento poi alla definizione di residenza con il termine “*Residente di uno Stato contraente*” si intende quel soggetto che viene assoggettato ad imposizione piena (cd. *full tax liability*) nello Stato, a fronte della presenza di un collegamento personale tra soggetto passivo e Stato medesimo.¹⁴³

In tali termini vengono previsti dei criteri, (cd. *tie breaker rules*), aventi l’obiettivo di mitigare e di arginare il conflitto tra due Stati dato dalla doppia imposizione.¹⁴⁴

Il Modello OCSE, all’ **art. 4 par. 2**, dispone che: “*Whereby reason of the provisions of paragraph 1 an individual is a resident of both Contracting States, then his status shall be determined as follows:*

a) he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has a permanent home available to him; if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be a resident only of the State with which his personal and economic relations are closer (centre of vital interests);

b) if the State in which he has his centre of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either State, he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has an habitual abode;

c) if he has an habitual abode in both States or in neither of them, he shall be deemed to be a resident only of the State of which he is a national;

*b) in solving cases where double taxation arises in consequence of double residence;
c) in solving cases where double taxation arises as a consequence of taxation in the State of residence and in the State of source or situs.”*

¹⁴³ Roberto Cordeiro Guerra, *Istituzioni di diritto tributario internazionale*, Wolters Kluwer, CEDAM, 2016, pp. 397-398

¹⁴⁴ Matteo Pompei, *Con la Convenzione Ocse 2017 meno conflitti sulla residenza*, Fisco Oggi, 2018

d) if he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of the Contracting States shall settle the question by mutual agreement”.

Le regole qui di seguito risultano completamente svincolate da qualsiasi normativa domestica, nonostante in ogni Stato possa essere riscontrata la presenza di criteri aventi l’obiettivo di arginare il fenomeno relativo alle doppie imposizioni. Tuttavia, è possibile riscontrare una incompatibilità con le regole di altri Stati, che non sempre rispecchiano il “*rapporto di vincendevole sostituzione*” vigente nella disciplina italiana.¹⁴⁵

2.4.1. Abitazione permanente

Il primo criterio prevede che vi sia un collegamento con lo Stato attraverso la disponibilità che il soggetto ha di un’**abitazione permanente** (“*permanent home available to him*”). In tali termini è previsto che sia identificato il Paese di residenza dove il soggetto ha l’abitazione permanente, inteso come “*il luogo in cui l’individuo ha una casa o la possiede*”.¹⁴⁶ Con riferimento alle caratteristiche dell’abitazione, inizialmente il Commentario affronta la tematica con riferimento alla tipologia di abitazione presa in considerazione: in merito dispone che qualsiasi forma di abitazione può essere ritenuta valida, senza distinzioni sul titolo a seguito del quale il soggetto si ritiene permanentemente residente. Sono infatti incluse le case o appartamenti appartenenti o affittati dall’individuo ma anche una stanza ammobiliata in affitto.¹⁴⁷

¹⁴⁵ Anita Maura, Gianluca Odetto, Cecilia Pasquale, *La residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Manuale della fiscalità internazionale*, Biblioteca Eutekne, 2020, p. 74

¹⁴⁶ *Commentario art. 4 OCSE*

“...the residence is that place where the individual owns or possesses a home; this home must be permanent, that is to say, the individual must have arranged and retained it for his permanent use as opposed to staying at a particular place under such conditions that it is evident that the stay is intended to be of short duration.”

¹⁴⁷ “...As regards the concept of home, it should be observed that any form of home may be taken into account (house or apartment belonging to or rented by the individual, rented furnished room).”

Successivamente si precisa che l'abitazione deve essere **permanente**, richiedendo quindi che la stessa sia evidentemente duratura e disposta come tale dal soggetto passivo (*“the individual must have arranged and retained it for his permanent use as opposed to staying at a particular place under such conditions that is evident that the stay is intended to be of short duration”*). Si precisa poi che la **disponibilità** dell'abitazione sia elemento essenziale, con esso intendendosi che l'individuo abbia fatto in modo di avere l'abitazione a sua disposizione in ogni momento in modo continuativo, e non occasionalmente (*“But the permanence of the home is essential; this means that the individual has arranged to have the dwelling available to him at all times continuously, and not occasionally for the purpose of a stay which, owing to the reasons for it, is necessarily of short duration”*).¹⁴⁸ Con riferimento all'oggetto della *tie breaker rule* la Circolare n. 25 del 18 agosto 2023 dell'Agenzia delle Entrate ha identificato, proponendo un rinvio all'art. 4 del Commentario OCSE, la nozione di abitazione della persona fisica, necessaria a qualificare la disciplina di *permanent home*.¹⁴⁹

2.4.2. Centro degli interessi vitali

Nel caso in cui l'abitazione permanente del soggetto sia presente in entrambi gli Stati o al contrario il soggetto non disponga di un'abitazione permanente in nessuno dei due Stati, si fa riferimento al Paese dove lo

¹⁴⁸ *Commentario art. 4 OCSE*

¹⁴⁹ Nella circolare si riportano le parole dell'Agenzia con riferimento alla nozione di abitazione: *“...riguardo alla nozione di abitazione permanente, nella risposta a interpello n. 173/2023 è stato operato un rinvio al Commentario all'articolo 4, paragrafo 2, del Modello OCSE, in cui si chiarisce, ai punti 12 e 13, la nozione di abitazione che una persona fisica mantiene ed organizza per un utilizzo permanente. Si tratta, dunque, di un immobile attrezzato e reso idoneo ad una lunga permanenza nello stesso. A prescindere dalla tipologia dell'abitazione e dal titolo giuridico in base al quale se ne dispone, ciò che rileva è la circostanza che la persona fisica abbia predisposto l'abitazione per utilizzarla in modo duraturo e continuo e non occasionalmente ai fini di una breve permanenza (come, ad esempio, per un viaggio di piacere, un viaggio di affari o per fini studio etc.)”*.

stesso possiede il “centro dei suoi interessi vitali” (“*centre of vital interests*” o come viene citato dalla norma il Paese dove “*personal and economic relations are closer*”).

Come è accaduto per quanto riguarda il domicilio civilistico e le controversie e discussioni dottrinali che sono sorte in merito, anche con riferimento all’interpretazione che viene data al centro principale di affari e interessi, si può prospettare una situazione analoga anche in relazione al *centre of vital interests* nelle *tie breaker rules*. In questo senso, infatti, si parla di CVI al **par. 15** del Commentario OCSE con riferimento al luogo dove «*the personal and economic relations of the individual are closer*», essendo ricomprese in tali relazioni “*his family and social relations, his occupations, his political, cultural or other activities, his place of business, the place from which he administers his property, etc.*”. Con riferimento a questo aspetto la dottrina ha assunto posizioni opposte e sono state sollevate varie interpretazioni. Alcuni autori, infatti, sostengono la prevalenza dei criteri di natura economica, scelta basata principalmente sul favorire e dar rilievo ad elementi che dipendono dal soggetto e che sono strettamente collegati ad una sua scelta. Altri invece preferiscono propendere per un’interpretazione inclusiva con riferimento agli aspetti strettamente personali, meritevoli di una rilevanza dal punto di vista della considerazione fiscale in quanto i fattori ad oggetto risultano indipendenti dal soggetto (es. famiglia).¹⁵⁰

Il concetto di residenza, quindi, non deriva dalla normativa sovranazionale bensì da un rinvio che ne viene proposto all’interno della legislazione di ogni singolo Stato contraente, chiaramente dove vi siano dei criteri di collegamento con il territorio che possano assoggettare a potestà impositiva i redditi del contribuente, anche se lo Stato contraente dispone l’esenzione dall’imposta.¹⁵¹

¹⁵⁰ Francesco Nicolosi, *La nuova residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Rivista di diritto tributario*, 2024, p. 5 e ss.

¹⁵¹ Alessandro Dragonetti, Valerio Piacentini, *Manuale di fiscalità internazionale*, Milano, Wolters Kluwer, IPSOA, 2022, p. 278 e ss.

2.4.3. Luogo di soggiorno abituale

Con il criterio relativo al luogo di soggiorno abituale si fa riferimento al Paese dove è situata la dimora abituale (*habitual abode*), criterio che trova applicazione nel caso in cui né il criterio relativo all'abitazione permanente o quello relativo al centro degli interessi vitali siano applicati. Si intende quindi identificare il luogo nel quale il soggetto soggiorna abitualmente, di essere ivi presente (*“the individual lived habitually, in the sense of being customarily or usually present”*). Nell'ottica di verificare in quale dei due Stati il soggetto passivo abbia trascorso la maggior parte del tempo, tale da considerare quel luogo come dimora abituale, il Commentario analizza la nozione di *“habitual abode”* prendendo in considerazione elementi quali frequenza, durata e regolarità della permanenza (*“frequency, duration and regularity of stays that are part of the settled routine of an individual's life and are therefore more than transient”*). Per questa ragione, ai fini della determinazione della dimora abituale, è necessario prendere in considerazione i suddetti elementi ma anche il tempo trascorso dal soggetto su un determinato Stato.¹⁵²

2.4.4. Nazionalità

Si considera il soggetto residente nel Paese di **nazionalità** nel caso in cui disponga di una dimora abituale in entrambi gli Stati contraenti o in nessuno dei due.

¹⁵² Piergiorgio Valente, *Il nuovo Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni: profili di novità*, in *Il Fisco*, 2018, 6, p. 558 e ss.

2.4.5. Accordo fra Stati

Il presente criterio residuale dispone che, nel caso in cui nessuna delle precedenti regole sia funzionale a dirimere la controversia sulla localizzazione della residenza del soggetto, si possa ricorrere ad una procedura amichevole tra i due Stati, che consenta la collocazione della residenza del soggetto (cd. MAP).

Capitolo III

La residenza delle persone giuridiche

3.1. Profili generali

Come si è già notato, ai fini dell'imposizione sui redditi i soggetti diversi delle persone fisiche sono tipologicamente diversi. Si può iniziare a prendere in esame il problema della residenza di società ed enti commerciali.

L'intensificarsi degli scambi commerciali a livello globale, conseguenza dell'espansione del commercio internazionale, ha posto in rilievo la questione della nazionalità societaria e del riconoscimento a livello fiscale delle entità straniere. Inizialmente questo aspetto è stato affrontato mediante l'adozione di norme nazionali unilaterali, la stipula di accordi commerciali bilaterali e, in seguito, nell'ambito di organizzazioni multilaterali, come l'Unione Europea. L'evoluzione della tassazione del reddito d'impresa nel corso del XX secolo ha poi indotto gli Stati a definire se, su quali presupposti e in quale misura le persone giuridiche nazionali e straniere sarebbero state assoggettate ad imposta e se l'esercizio del potere impositivo dovesse essere coordinato a livello internazionale attraverso l'applicabilità di accordi specifici.

Le società, per la naturale mutevolezza e fluidità organizzativa, possono essere ritenute foriere di dubbi. Infatti, la varietà di soggetti ed interessi che portano con sé viene ritenuta come necessitante di particolare cura, soprattutto con riferimento alla corretta individuazione del luogo dove la società opera. In questo senso, infatti, si può distinguere una duplice nozione di localizzazione delle stesse: la prima, prettamente giuridica, riconduce le società commerciali all'interno della nozione di *“modelli di*

organizzazione di un'attività di impresa collettiva”, dove la collocazione spaziale della stessa troverebbe origine nell'ordinamento che ha visto la sua creazione, meramente da un punto di vista astratto (proprio in funzione della nozione in questione che inquadra la società come una modalità per gestire quelli che sono considerati come i rapporti tra soci e soggetti con i quali la società si interfaccia); per quanto riguarda la seconda nozione, si può ritenere che rappresenti l'effetto diretto della prima. In questo senso, non appena si verifica la costituzione della società è possibile isolare il *nexus* fisico o economico collegato ad essa, che può essere definito come non univoco sia dal punto di vista del legame instaurato ma anche alla funzione del singolo criterio di collegamento (“*collegamento ontologico*”).¹⁵³ Una manifestazione tangibile di come la struttura sociale si rifletta nell'ambiente spaziale può essere identificata nella sede, che ne individua la nazionalità e lo statuto in base al quale essa opera. In questo contesto si inserisce la residenza fiscale, avente l'obiettivo di collocare la società in un determinato ordinamento statale, che in parte sostituisce il concetto di sede appena accennato. Nonostante ciò, la residenza fiscale appare come un concetto in piena **continuità** con la nozione di sede delle società, in quanto l'obiettivo di ambo i fenomeni è l'individuazione di un *nexus* ragionevole con il territorio dello Stato. Nel panorama nazionale, la residenza fiscale assume un ruolo cruciale nel definire l'ampiezza e la portata della responsabilità fiscale gravante sulle società e il livello di contribuzione richiesto ai soggetti passivi. Infatti, a seguito della dematerializzazione e **delocalizzazione** delle entrate, si è optato per criteri di collegamento più incentrati sull'imposizione verso i redditi ovunque prodotti, per i soggetti con un *nexus* forte e stabile con il territorio dello Stato.¹⁵⁴

¹⁵³ Massimo Benedettelli, *Sul trasferimento della sede sociale all'estero*, in *Rivista delle società*, 2010, p. 1251 e ss.

¹⁵⁴ Stefano Dorigo, *Residenza fiscale delle società e libertà di stabilimento nell'Unione Europea*, CEDAM, 2012, p. 44 e ss.

All'interno invece del panorama internazionale, le due categorie di criteri maggiormente accolti ai fini dell'imposizione fiscale societaria risultano essere il luogo di costituzione o la sede legale e il luogo di direzione effettiva (cd. *place of effective management*, POEM) o sede reale. La prassi prevalente tra gli Stati consiste nell'avvalersi di una combinazione di entrambi i suddetti criteri, con una prevalenza del POEM (nella sua accezione come *tie-breaker rule*).¹⁵⁵

La residenza fiscale di una società o di un ente viene definita all'art. **73 comma 3**, secondo cui sono residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno nel territorio dello Stato la sede legale, la sede amministrativa (ora la sede di direzione effettiva) o l'oggetto principale (ora la gestione ordinaria). Si ritiene che la sussistenza di anche una sola di queste condizioni, insieme al requisito temporale (*“per la maggior parte del periodo di imposta”*) sia un presupposto necessario e sufficiente per considerare come fiscalmente residente una società o un ente sul territorio dello Stato. In questo senso si può affermare che questi tre criteri di collegamento operino in modo **disgiunto**.¹⁵⁶ Prima di analizzare in modo specifico il terzo comma dell'art. 73, può essere utile soffermarsi brevemente sui soggetti passivi dell'IRES. Essi sono:

- *“le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché' le società europee [...]*
- *gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché' i trust, residenti nel territorio dello Stato*
- *gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale*

¹⁵⁵ Edoardo Traversa, *Corporate Tax Residence and Mobility*, EATLP Congress, IBFD, 2018, p. 7 e ss.

¹⁵⁶ Gaspare Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Parte speciale, X ed., Wolters Kluwer, CEDAM, 2018, p. 314

nonché' gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato

- *le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato.”*

Un breve accenno poi al **presupposto temporale**. Quest'ultimo è di recente introduzione per quanto riguarda i soggetti diversi dalle persone fisiche, in quanto prima dell'articolo 2 DPR 598 del 1973 (decreto che ha istituito la disciplina sul reddito delle persone giuridiche), nonché dell'introduzione del decreto n. 917 del 1986, non ne era prevista la regolamentazione. L'introduzione del presente presupposto viene motivata dalla volontà di *“accertare, ai fini dell'obbligo della dichiarazione e dell'esercizio del potere di accertamento, il presupposto di un'obbligazione di periodo ed è perciò necessario precisare per quanta parte del periodo deve sussistere la condizione richiesta: non soltanto la dimora, come nel testo vigente, ma anche la residenza anagrafica e il domicilio”*.¹⁵⁷ In merito, sembra opportuno sottolineare che in molti altri Paesi, si ha l'acquisto o la perdita della residenza in modo immediato non appena si verifichi il trasferimento nel territorio dello Stato o fuori di esso (cd. *split year*). A livello comparatistico si nota, soprattutto nel caso in cui si realizzi un trasferimento dall'Italia all'estero, la maggior frequenza di situazioni di doppia residenza ovvero nessuna residenza.¹⁵⁸ Nella circolare Assonime n. 5 del 2014 si provvede ad analizzare proprio questo aspetto: non solo il periodo d'imposta in cui si verifica il trasferimento ma anche l'effetto dello stesso sulla residenza del contribuente. Di conseguenza, il trasferimento avvenuto nel primo periodo d'imposta prevede che il soggetto rimanga senza residenza (sia nel Paese di destinazione che nel Paese di provenienza, in questo caso l'Italia).

¹⁵⁷ Questo per quanto riguarda la residenza delle persone fisiche, ma si ritiene possa essere applicabile anche alle persone giuridiche.

¹⁵⁸ Maurizio Leo, *Testo unico delle imposte sui redditi*, Milano, Giuffrè, 2022, p. 1333

La residenza fiscale sul territorio dello Stato rappresenta quindi uno dei vari criteri di collegamento con l'ordinamento giuridico ed anche con riferimento alle società ed enti si provvede ad un'integrazione del criterio suddetto con vari elementi, formali e sostanziali, che possano individuare la qualificazione del contribuente come residente o meno.

3.2. Criteri di collegamento

Erano quindi considerati fiscalmente residenti in Italia, nella disciplina anteriore al D.Lgs. n. 209/2023, le società e gli enti che, per la maggior parte del periodo di imposta, avevano in Italia la **sede legale**, la **sede dell'amministrazione o l'oggetto principale**, intesi come criteri alternativi.¹⁵⁹

Risultano quindi del tutto ininfluenti altri criteri di collegamento che potrebbero, erroneamente, essere presi in considerazione, quali: luogo della costituzione, nazionalità delle società o dell'ente. I criteri suddetti trovano poi la loro origine nella disciplina internazional-privatistica, sempre tenendo a mente la natura degli stessi, due di natura squisitamente sostanzialistica (sede dell'amministrazione ed oggetto principale) mentre la sede legale viene notoriamente qualificata come criterio legato ad un elemento giuridico formale, che a differenza dei due criteri precedenti sembra manifestare la formalità e rigidità proprie degli elementi che la determinano: atto costitutivo e statuto.¹⁶⁰

Nell'ambito della determinazione della residenza fiscale delle persone giuridiche, il legislatore italiano ha stabilito un **ordine gerarchico** tra i criteri di collegamento, caratterizzato da una graduale diminuzione dell'oggettività e da una crescente attenzione agli aspetti sostanziali rispetto a quelli formali. Tale impostazione riflette il principio di fondo secondo cui una società dovrebbe essere considerata residente fiscalmente nello Stato in cui ha la sua presenza più significativa e dove vengono prese le sue decisioni chiave. L'ordine stabilito dal legislatore per i criteri di determinazione della residenza fiscale delle persone giuridiche appare quindi logico e coerente. Seguire tale ordine è fondamentale per una

¹⁵⁹ Ribadito anche da Cass., sez. trib., 26 febbraio 2007, n. 4303; Cass., sez. trib., 7 novembre 2001, n.13803

¹⁶⁰ Eugenio Della Valle, Residenza fiscale delle società, in AA.VV, *Fiscalità internazionale*, Wolters Kluwer, 2024, p. 35

valutazione completa e accurata della residenza in un determinato caso. La priorità assegnata alla sede legale riflette la sua natura di elemento formale e oggettivo. Tuttavia, qualora la sede legale sia ubicata all'estero, l'analisi può approfondire la sussistenza di altri criteri di collegamento, come la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale (ora gestione ordinaria) dell'attività, per stabilire l'eventuale residenza fiscale in Italia. Si può quindi affermare che in relazione al primo criterio non si pongono particolari problemi di identificazione, considerato che risulta incentrato su un dato formale, desumibile dagli stessi atti che disciplinano l'organizzazione del soggetto passivo. In questo caso la società è ritenuta residente nel luogo in cui si perfeziona la costituzione e dove si colloca quindi la sede legale. L'aspetto formale della sede legale facilita l'individuazione del criterio, in quanto la sua determinazione comporta forme di pubblicità verso terzi.¹⁶¹

Per quanto riguarda invece il criterio fondato sulla **sede amministrativa (ora sede di direzione effettiva)**, si affronta un discorso diverso: si presuppone infatti che si faccia riferimento all'identificazione del luogo in cui si formano i programmi, gli indirizzi gestionali dell'attività ovvero gli impulsi volitivi. Nonostante questo criterio sia ritenuto prevalente rispetto alla collocazione della residenza all'estero tramite il mero criterio della localizzazione della sede legale, bisogna ritenere che l'elemento appena citato non sembra adeguato a cogliere tutte le particolari modalità con le quali possono svolgersi le attività economiche. Con riferimento invece al criterio dell'**oggetto principale** (ora gestione ordinaria in via principale), per la cui individuazione bisogna ricorrere alla distinzione tra enti commerciali e non commerciali, l'individuazione della "principalità"

¹⁶¹ Stefano Dorigo, *Residenza fiscale delle società e libertà di stabilimento nell'Unione Europea*, CEDAM, 2012, p. 49

dell'oggetto e per gli enti non residenti, dipende dall'attività esercitata nel territorio dello Stato.¹⁶²

In una pronuncia della Cassazione, la n. 11709/2022 si legge che *“per individuare la sede di direzione effettiva di una società non basta fare riferimento al luogo di svolgimento della prevalente attività direttiva e amministrativa, ma occorre considerare anche il luogo ove è esercitata l'attività principale”*. Ed ancora: *“In tale prospettiva, quindi, il luogo di svolgimento dell'oggetto principale della società non integra tanto un criterio a sé stante e contrapposto a quello del place of effective management, ma contribuisce ad identificare quest'ultimo, come sede di direzione effettiva”*.

Con riferimento alla **natura** propria dei criteri di collegamento suddetti, si può affermare che si constatano delle differenze per quanto riguarda le procedure di verifica e di accertamento in relazione ai criteri sostanziali. Questi ultimi infatti devono essere sottoposti ad un accertamento di fatto, ed in modo più specifico *“devono essere valutati in base ad elementi di effettività sostanziale e richiedono - talora - complessi accertamenti di fatto del reale rapporto della società o dell'ente con un determinato territorio, che può non corrispondere con quanto rappresentato dall'atto costitutivo”*. Questo in quanto la localizzazione della residenza di una società o ente sul territorio italiano può dar vita al fenomeno di esterovestizione, che prevede la sede formale della società/ente all'estero ma il collegamento (attraverso sede dell'amministrazione od oggetto principale) con il territorio italiano.¹⁶³ I criteri sostanziali sono stati introdotti recentemente in concomitanza delle varie operazioni di investimento in Italia realizzate da società/enti che hanno manifestato la volontà a collocare sul territorio italiano la residenza fiscale di società create altrove, per effetto della modalità gestoria ed organizzativa delle stesse.

¹⁶² Cociani, *Imposta sul reddito delle società*, in Giuseppe Tinelli, *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, CEDAM, 2009, p. 73

¹⁶³ Stefano Morri, Francesco Nicolosi, *Residenza in Italia e oggetto principale delle società estere*, in *Corriere Tributario*, 2023, 2, p. 166 e ss.

Una corposa giurisprudenza definisce la ricorrenza dei criteri di collegamento, nel loro essere “**paritetici e alternativi**” come elemento determinante per la localizzazione della residenza sul territorio dello Stato ma soprattutto per l’assoggettamento alla potestà impositiva del fisco italiano. Nella sentenza Cass. civ., 25 luglio 2022, n. 23225, si statuisce che *“la rilevanza dei criteri di collegamento territoriale individuati dalla norma prescinde dall’eventuale alterazione, da parte della società contribuente, della realtà oggettiva, al fine di configurare una residenza diversa da quella effettiva, con il fine di sottrarsi all’imposizione dello Stato italiano e di entrare nell’area territoriale di imposizione di uno Stato diverso, il cui trattamento fiscale risulti più favorevole”*. In questo senso quindi si denota una delle funzioni caratterizzanti i criteri in oggetto, identificata con l’individuazione di fenomeni elusivi (cd. esterovestizione), posta in essere al fine di “distrarre” il soggetto passivo dal territorio nazionale ed “attirarlo” in uno Stato con fiscalità più vantaggiosa. Come seconda funzione dei criteri di collegamento si identifica una *“funzione selettiva dei soggetti passivi dell’imposizione nazionale”*, nel caso in cui si manifesti la necessità di verificare la residenza in Italia della società, a fronte di una potenziale operazione elusiva.¹⁶⁴

Una società viene poi ritenuta residente sul territorio italiano nel caso in cui ivi risieda la “sede di direzione effettiva”, a seguito della confermata residenza in Italia dei soci e degli amministratori. Nel caso di specie, in cui il luogo di costituzione ha sede in Ungheria, il socio estero della stessa viene ritenuto privato e non incluso all’interno dell’attività gestoria o amministrativa bensì solo nella detenzione del 5% del capitale sociale (CT II Trento 23.10.2017 n. 108/1/17). Si sottolinea che la residenza non è automaticamente attribuita in base alla sola residenza dell’amministratore. Infatti, non è considerata residente in Italia la società

¹⁶⁴ Cass. 25 luglio 2022, n. 23225

il cui amministratore risiede nel territorio nazionale, se le decisioni strategiche e gestionali vengono prese all'estero (CTR Napoli n. 10249/2015). Nel caso di specie, infatti, il patrimonio della società immobiliare inglese è localizzato interamente sul Regno Unito, congiuntamente ad un conto corrente presso una banca inglese (risulta quindi ivi debitamente documentata l'attività finanziaria).

In Cass. 22.4.2015 n. 8196 viene poi affermata la **legittimità** della residenza fiscale sul territorio italiano avente ad oggetto una società estera, in caso di verifica delle seguenti condizioni: *a) luogo delle decisioni strategiche e operative localizzato in Italia; b) accentramento delle decisioni presso un soggetto residente in Italia, firmatario di atti sociali; c) reperimento in Italia della contabilità della società estera; d) sottoscrizione di bonifici e ordinativi di pagamento dall'Italia*. La Corte di Cassazione, nel caso in oggetto, non ha riconosciuto alla società il credito per le imposte assolte nello Stato estero di formale residenza (USA), in quanto la società non aveva mai presentato la dichiarazione dei redditi in Italia.

L'insussistenza della residenza sul territorio nazionale di una società controllata slovacca è stato poi oggetto di una pronuncia di merito più risalente, la CTP Treviso n. 91/02/12. In questo caso, infatti, la sede di direzione effettiva veniva riscontrata in Slovacchia, verificandosi una assenza della residenza in Italia, nonostante la controllante fosse italiana. Diversamente dalla sentenza n. 17289 del 24 giugno 2024 (relativa alla residenza fiscale delle società immobiliari), non si applica la presunzione di esteroinvestizione prevista dall'articolo 73, comma 5-bis, in quanto la società slovacca controllante non esercita alcun controllo su società italiane. Di conseguenza: a) non si configura un caso di esteroinvestizione, poiché la società slovacca non detiene il controllo su società italiane; b) considerata la sede di direzione effettiva all'estero, non è possibile accertare la sussistenza della residenza fiscale.

In conclusione, si ritiene che sia vincolante non tanto il luogo presso il quale la società o l'ente ha il patrimonio o ha prodotto redditi, quanto più lo **Stato nel quale si colloca la sede di direzione effettiva** nell'accezione intesa dal nuovo art. 73 Tuir ed in parte dalla giurisprudenza da poco menzionata.

3.2.1. Sede legale

Il primo requisito per identificare una società o ente come residente sul territorio italiano è la sede legale, tratta dall'atto costitutivo o dallo statuto delle società ed enti costituiti, come previsto dall'articolo 2328, comma 2, del Codice civile.^{165 166}

Essa coincide infatti con la **sede statutaria registrata presso il registro delle imprese**, di conseguenza si può affermare che acquisisca la natura di criterio di tipo formale. Nonostante il Codice civile non menzioni specificamente la sede legale, riferendosi più genericamente alla sede delle persone giuridiche, ciò non invalida quanto sostenuto.¹⁶⁷

Optando per questa definizione, il legislatore **abbandona** il criterio della costituzione introdotto dall'**art. 25 L. 218 del 1995**¹⁶⁸, e basato

¹⁶⁵ *La società può essere costituita per contratto o per atto unilaterale.*

L'atto costitutivo deve essere redatto per atto pubblico e deve indicare: [...]

Lo statuto contenente le norme relative al funzionamento della società, anche se forma oggetto di atto separato, costituisce parte integrante dell'atto costitutivo. In caso di contrasto tra le clausole dell'atto costitutivo e quelle dello statuto prevalgono le seconde.

¹⁶⁶ Gaspare Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Parte speciale, 10° ed., Wolters Kluwer, CEDAM, 2018, p. 315

¹⁶⁷ Il concetto di sede legale non viene definito all'interno del Tuir, mentre per quanto riguarda il codice civile ne sono previste varie interpretazioni: citiamo gli artt. artt. 16, comma 1, c.c., "atto costitutivo e statuto"; 46 c.c. "sede delle persone giuridiche"; 2196 c.c. "iscrizione dell'impresa"; 2197 c.c. "sedi secondarie"; 2330 c.c. "deposito dell'atto costitutivo ed iscrizione della società"; 2328 e 2475, i quali prevedono che nell'atto costitutivo devono essere indicati gli elementi fondamentali della società, tra i quali la "sede sociale"

¹⁶⁸ *Art. 25 L. 218/1995 (Riforma del sistema italiano di diritto internazionale privato): "le società, le associazioni, le fondazioni ed ogni altro ente, pubblico o privato, anche se privo di natura associativa, sono disciplinati dalla legge dello Stato nel cui territorio è stato perfezionato il procedimento di costituzione. Si applica, tuttavia, la legge italiana se la sede dell'amministrazione è situata in Italia, ovvero se in Italia si trova l'oggetto principale di tali enti.*

In particolare, sono disciplinati dalla legge regolatrice dell'ente:

sull'individuazione del luogo di costituzione o incorporazione per determinare la *lex societatis*, e prevede che le società e le persone giuridiche in senso generale possano beneficiare di uno statuto, regolamentato dalla legge dello Stato dove avviene il procedimento diretto alla costituzione delle società in oggetto.¹⁶⁹ Si contrappone poi a questo criterio di individuazione della *lex societatis* un criterio di collegamento di tipo soggettivo, la cd. *real seat doctrine*, che si focalizza sull'individuazione del luogo dove risulti effettivamente stabilita la sede reale o sede effettiva della società e nel quale sia svolta l'attività dell'ente. In questo senso si prevede che vi sia una coincidenza tra sede statutaria e sede effettiva, elemento che quindi vincola la società al territorio dello Stato e prevede che, in caso di trasferimento all'estero, si verifichi lo scioglimento della società e la ricostituzione all'estero.¹⁷⁰

L'Italia, in questo panorama, ha adottato inizialmente la **teoria dell'incorporazione**, disciplinata dal suddetto art. 25, che - sulla base di quanto è stato affermato in precedenza - consente quindi il trasferimento della società all'estero senza che la stessa venga sciolta e ricreata in un

a) la natura giuridica;

b) la denominazione o ragione sociale;

c) la costituzione, la trasformazione e l'estinzione;

d) la capacità;

e) la formazione, i poteri e le modalità di funzionamento degli organi;

f) la rappresentanza dell'ente;

g) le modalità di acquisto e di perdita della qualità di associato o socio nonché i diritti e gli obblighi inerenti a tale qualità;

h) la responsabilità per le obbligazioni dell'ente;

i) le conseguenze delle violazioni della legge o dell'atto costitutivo.

I trasferimenti della sede statutaria in altro Stato e le fusioni di enti con sede in Stati diversi hanno efficacia soltanto se posti in essere conformemente alle leggi di detti Stati interessati."

¹⁶⁹ La *incorporation doctrine*, di origine anglosassone, determina un criterio di collegamento soggettivo per determinare la *lex societatis*, individuandola nel luogo di costituzione della società stessa. Tale principio consente di trasferire la propria sede legale in un altro Stato senza che ciò comporti il suo scioglimento, rimanendo soggetta allo Stato di origine.

¹⁷⁰ Elisabetta Pederzini, *Alla ricerca del diritto applicabile: società italiane e società straniere in Percorsi di diritto societario europeo*, IV ed., Giappichelli, 2020, p. 8 e ss.

secondo momento.¹⁷¹ Dall'altro lato, nel caso in cui una società dovesse trasferire la propria sede dell'amministrazione o l'oggetto principale sul territorio italiano, la stessa venga assoggettata alla *lex societatis* per quanto attiene alle regole di funzionamento. Altresì, la società risulta comunque vincolata alle regole del Paese estero circa “*le regole di costituzione e il mantenimento della capacità giuridica*”, acquisendo quindi una posizione cd. “intermedia”, che ha subito contestazioni in ultima analisi dalla Corte di Giustizia nella direttiva (UE) 2019/2121 in materia di diritto societario.¹⁷²

Sebbene il legislatore abbia optato per non configurare la società come un contratto nella sua fase costitutiva, bensì come un rapporto giuridico, tale scelta si allinea perfettamente ai principi del diritto tributario. Infatti, il diritto tributario mira a basare la tassazione su criteri di collegamento concreti, in ossequio al principio di capacità contributiva. In quest'ottica, la sede legale, la sede dell'amministrazione e l'oggetto principale dell'impresa assumono un ruolo fondamentale, in quanto rappresentano elementi chiave per determinare, rispettivamente, la localizzazione giuridica, la volontà e la consistenza economica dei rapporti economici svolti all'interno del territorio dello Stato.¹⁷³ Si potrebbe quindi affermare che la sede legale rappresenta il **punto di convergenza** tra la residenza fiscale e la nazionalità italiana di una società o di un ente.¹⁷⁴

¹⁷¹ Di seguito i Paesi che sono assoggettati alla teoria dell'incorporazione: UK, Danimarca, Finlandia, Irlanda, Paesi Bassi, Svezia. Per quanto riguarda i Paesi che seguono la teoria della sede reale (cd. *real seat doctrine*) troviamo Austria, Germania, Belgio, Grecia, Lussemburgo, Polonia, Portogallo.

¹⁷² Circolare Assonime n. 15/2024

¹⁷³ Giuseppe Melis, *Residenza fiscale dei soggetti Ires e l'inversione dell'onere dell'onere probatorio di cui all'art. 73, commi 5-bis e 5-ter T.U.I.R.*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, 2007, 3, p. 840-841

¹⁷⁴ Giuseppe Marino, *La residenza nel diritto tributario*, Padova, CEDAM, 1999, p. 101 e ss.

3.2.2 Sede dell'amministrazione

La sede dell'amministrazione viene intesa come il luogo che vede lo svolgimento dell'attività di amministrazione e di direzione dell'impresa, con questo intendendosi quello in cui, concretamente, vengono prese le **decisioni relative alla gestione della società o dell'ente, indipendentemente dal luogo in cui tali decisioni vengono formalizzate**. In sostanza si tratta del luogo da cui originano le decisioni strategiche relative all'attività sociale e, di conseguenza, del luogo in cui, di norma, gli amministratori si riuniscono per definire le linee guida, svolgere attività amministrative, convocare le assemblee e, in generale, organizzare e dirigere la gestione dell'ente.¹⁷⁵

Il concetto oggetto di disamina assume una qualificazione dubbia, per meglio dire, non potendo propriamente parlare di sede dell'amministrazione in senso stretto ma solamente in senso lato. La *querelle* in merito al criterio di collegamento in questione trae origine dalla molteplicità di interpretazioni che ne sono state fornite. In particolare, si evidenzia la distinzione tra:

- **Sede dell'amministrazione come luogo di riunioni formali:** In questa accezione, la sede dell'amministrazione viene individuata nel luogo ove si tengono le adunanze degli organi societari, durante le quali vengono assunte le decisioni di maggior rilievo. Si tratta di un approccio formale che sottolinea l'aspetto cerimoniale delle deliberazioni societarie.
- **Sede dell'amministrazione come luogo di formazione della volontà sociale:** In questa prospettiva, la sede dell'amministrazione viene intesa come il luogo ove si svolge il processo decisionale societario, anche al di fuori di riunioni formali. Ciò implica che rientrino in tale nozione anche le attività preliminari

¹⁷⁵ Giovanni Turri, *La residenza della società in Italia*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2019, 1, p. 911

alla formazione delle deliberazioni, come la raccolta di informazioni, la valutazione di alternative e la predisposizione di bozze. Si tratta di un approccio più ampio che valorizza il processo decisionale nel suo insieme, non circoscrivendolo meramente al momento di assunzione delle decisioni principali.

- **Sede dell'amministrazione come luogo di amministrazione ordinaria:** Infine, alcuni autori includono in questa accezione anche le attività di amministrazione ordinaria, ossia quelle attività quotidiane e routinarie necessarie per il funzionamento della società. Si tratta di un'accezione ancora più estensiva che ricomprende tutte le attività gestionali svolte dall'ente.

Per quanto riguarda la disciplina commerciale, l'art. 2502 cc. statuisce che *“le società, le associazioni, le fondazioni ed ogni altro genere di ente, pubblico o privato, anche se privo di natura associativa, sono disciplinati dalla legge dello Stato nel cui territorio è stato perfezionato il procedimento di costituzione. Si applica, tuttavia, la legge italiana se la sede dell'amministrazione è situata in Italia ovvero se in Italia si trova l'oggetto principale di tali enti”*.¹⁷⁶

La sede dell'amministrazione può, quindi, essere considerata come un criterio di tipo sostanziale. Con riferimento a quest'ultimo aspetto si può parlare di **sostanzialità apparente** in relazione alla vaghezza del luogo di collocazione di una determinata attività. Con sostanzialità in senso stretto ci si riferisce alla situazione effettiva, sia per dell'individuazione dei soggetti ai quali le decisioni sono imputate (che potrebbero non coincidere con i soggetti ufficialmente investiti del potere di adottare), che per l'individuazione del luogo dove sono assunte.¹⁷⁷

¹⁷⁶ Piergiorgio Valente, Danilo Cardone, *Esterovestizione - Profili probatori e metodologie di difesa nelle verifiche*, Wolters Kluwer, 2015, 2

¹⁷⁷ Gaspare Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Parte speciale, Wolters Kluwer, CEDAM, 2012, p. 315 e ss.

In relazione a quest'ultimo aspetto, e correlato alla semplicità con la quale la collocazione fiscale di una determinata attività può essere manovrata, incidono due presupposti: in primis il progresso delle tecnologie e in secondo luogo il concetto di attività oggetto del procedimento decisionale, molto spesso circoscritta a funzioni di direzione strategica e indirizzo generale. In questo modo, come si accennava in precedenza, si constata la semplicità con la quale molto di frequente la residenza viene collocata in luoghi più convenienti sotto il profilo fiscale, sulla base dell'attività che costituisce l'oggetto primario della società.¹⁷⁸

La sentenza n. 23150 del 25 luglio 2022 (e altre a seguire, nonostante la tematica abbia subito vari cambi di rotta), si pronuncia sull'**inquadramento** relativo alla sede di direzione effettiva e afferma che ai fini di questa individuazione sono ritenuti necessari due elementi: **attività direttiva e amministrativa e luogo di svolgimento dell'attività principale**. In secondo luogo si pronuncia anche sul fenomeno dell'esterovestizione, affermandone la natura di fenomeno che esula dall'abuso del diritto.¹⁷⁹ Nel caso di specie, riprendendo anche i più recenti indirizzi delle sentenze 11709 e 11710 dell'11 aprile 2022 la Suprema Corte statuisce che, sulla base di un PVC emesso dall'Agenzia, si riservava di avere dei dubbi su una società formalmente costituita nella Repubblica Popolare Cinese che esercitava in loco la sua attività di produzione industriale di pezzi per resistenze e condensatori.¹⁸⁰ Con la coincidenza di alcuni amministratori della società cinese con quelli della controllante italiana sorgeva il dubbio di esterovestizione, in quanto questi ultimi non si erano mai recati in loco (in Cina) per assumere delle decisioni che fossero rilevanti per l'attività di impresa. Sul punto la Cassazione

¹⁷⁸ Gaspare Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Parte speciale, Wolters Kluwer, CEDAM, 2012, p. 315 e ss.

¹⁷⁹ Cass. civ., Sez. V, Ord., 25/07/2022, n. 23150

¹⁸⁰ Vedi anche Cass. n. 15424 del 3/06/2021; Cass. n. 16697 del 21/06/2019; Cass. n. 33234 del 21/12/2018; Cass. n. 18822 del 16/07/2018

statuisce due concetti di estrema rilevanza: ribadisce inizialmente che l'individuazione del *place of effective management* viene disposta sulla base di due elementi: luogo di svolgimento dell'attività principale e luogo nel quale vengono prese le decisioni apicali per lo svolgimento dell'attività societaria. In tali termini, afferma che i criteri dell'art. 73 manifestano la loro natura di sostanzialità e vengono utilizzati per attrarre in Italia la residenza di *entities* costituite formalmente all'estero.¹⁸¹ Con riferimento al primo aspetto, che prevede l'individuazione della sede di direzione effettiva, la pronuncia in oggetto afferma la coincidenza tra sede dell'amministrazione e sede effettiva (in senso civilistico), intesa come "luogo di concreto svolgimento delle attività amministrative e di direzione dell'ente e dove si convocano le assemblee, e cioè il luogo deputato, o stabilmente utilizzato, per l'accentramento - nei rapporti interni e con i terzi - degli organi e degli uffici societari in vista del compimento degli affari e dell'impulso dell'attività dell'ente". Nell'ambito della verifica della "direzione effettiva" di società con sede legale estera controllate da società italiane, assume carattere imprescindibile l'accertamento di un complesso di elementi sostanziali. Non può infatti costituire criterio esclusivo l'individuazione del luogo da cui provengono gli impulsi gestionali o le direttive amministrative, qualora coincida con la sede legale o amministrativa della società controllante italiana. In tal caso, si rende necessario un ulteriore accertamento: la società controllata estera non deve configurarsi come mera entità fittizia, bensì come soggetto reale che svolge effettivamente la propria attività in conformità al proprio atto costitutivo o statuto. Ciò in quanto la mera esterovestizione non priva automaticamente le società di autonomia giuridico-patrimoniale, configurandole come meri schermi.¹⁸²

¹⁸¹ Cass. n. 23150 del 25 luglio 2022

¹⁸² Roberto Cordeiro Guerra, Stefano Dorigo, *Residenza fiscale delle società ed esterovestizione: note a margine della sentenza Dolce & Gabbana della Cassazione penale*, *Rivista di diritto tributario*, 2017, 1, p. 197 e ss.

In una recente pronuncia la Suprema Corte, in materia di individuazione del criterio di collegamento territoriale ai fini dell'imposizione, si ritiene la nozione di "**sede dell'amministrazione**", in quanto contrapposta alla "sede legale", **coincidente con quella di "sede effettiva"** (di matrice civilistica), intesa come il luogo dove hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente e si convocano le assemblee, e cioè il luogo deputato, o stabilmente utilizzato, per l'accentramento - nei rapporti interni e con i terzi - degli organi e degli uffici societari in vista del compimento degli affari e dell'impulso dell'attività dell'ente. In tale contesto generale, il luogo di svolgimento dell'oggetto principale della società non si contrappone a quello del *place of effective management*, ma contribuisce a identificare quest'ultimo, come sede di direzione effettiva (Cass. civ., Sez. V, 19 gennaio 2023, n. 1544). A seguire, in Cass. civ., Sez. V, 20 gennaio 2023, n. 1753, si procede ad una verifica circa la residenza fiscale in Italia della società estera controllata da società italiana. Il concetto di "sede dell'amministrazione" non può coincidere *sic et simpliciter* con l'attività di direzione e coordinamento che la capogruppo, o comunque la controllante, esercita sulla controllata. La valutazione di congruità sui mezzi ed il personale a disposizione della controllata nello Stato della sua sede legale non può prescindere dall'oggetto specifico dell'attività che, nel caso delle gestioni dei flussi finanziari, non richiede necessariamente un dispiego di ingenti risorse materiali ed umane.

3.2.3. Oggetto principale

Nella versione normativa pre-riforma, il terzo criterio di collegamento è rappresentato infatti dalla localizzazione nel territorio italiano dell'oggetto principale dell'ente, inteso come **lo svolgimento di attività tipiche e**

prevalenti della società e quindi aventi come obiettivo primario il raggiungimento dello scopo sociale.^{183 184 185}

Questo criterio, di origine civilistica, trova origine nel Capo IX del Codice civile del 1942 che disponeva rispettivamente: all'art. 2505 affermava che *“le società costituite all'estero, le quali hanno nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione ovvero l'oggetto principale dell'impresa, sono soggette, anche per i requisiti di validità dell'atto costitutivo, a tutte le disposizioni della legge italiana”*, mentre all'art. 2506 disponeva che lo stabilimento in Italia di una sede secondaria della società prevedesse regole meno definite e rigide, in quanto veniva riscontrato un collegamento meno stretto con il territorio dello Stato. La presente disciplina è stata poi riformata con la L. 218 del 1995, che ha previsto la sostituzione dell'articolo 2505 con l'art. 25 della menzionata legge. Quest'ultima prevede l'applicazione della disciplina dello Stato nel quale si è conclusa la costituzione della società, associazione o ente e aggiunge che *“si applica, tuttavia, la legge italiana se la sede dell'amministrazione è situata in Italia, ovvero se in Italia si trova l'oggetto principale di tali enti”*. Dall'altro lato e per quanto riguarda l'articolo 2506, a seguito della riforma è stato previsto che la disciplina fosse regolata dal 2508, che in questo senso ha manifestato continuità con la normativa precedente.¹⁸⁶

Si precisa che l'attività descritta nella nozione tipica di oggetto principale deve essere:

- **Tipica della società:** ossia rientrare tra quelle che la società è abilitata a svolgere in base al suo statuto e coerenti con lo scopo sociale.

¹⁸³ Cristiano Garbarini, *L'oggetto principale dell'attività quale elemento per determinare la residenza delle persone giuridiche*, *Rivista di diritto tributario*, 2014, p. 47 e ss.

¹⁸⁴ Azzoni, *La residenza fiscale delle società*, in *Trattato di diritto tributario*, Wolters Kluwer Italia, 2024, p. 500 ss.

¹⁸⁵ Roberto Baggio, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, Giuffrè, 2009, p. 191 e ss.

¹⁸⁶ Circolare Assonime n. 15/2024

- **Svolta in modo prevalente:** ossia deve generare la maggior parte dei ricavi e impiegare la maggior parte delle risorse umane e materiali della società.

Come anche nella sede dell'amministrazione, l'oggetto principale è individuato all'interno dell'**atto costitutivo** nella forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata, e in caso questi non fossero sufficienti sulla base dell'attività effettivamente esercitata. Una volta individuato l'oggetto principale è necessaria una sua **collocazione nello spazio**, la cui indagine si basa su un criterio di effettività, che prevede un accertamento sul luogo di esercizio dell'attività (esclusivamente o prevalentemente nel territorio dello Stato per la maggior parte del periodo di imposta), posto il fatto che non è assolutamente fondamentale che questa si sviluppi in Italia (Corte di Cassazione, sentenza n. 23150 del 25 luglio 2022).

Con riferimento a questo terzo criterio di collegamento pre-riforma è la stessa GdF a identificare, nella circolare n. 1/2018, alcuni elementi fondamentali che vanno a qualificare la natura dell'oggetto principale:

- a) **luogo** di svolgimento delle attività riguardanti la società;
- b) presenza di **personale** competente ed allineato con l'attività societaria;
- c) **localizzazione delle finanze** della società e della gestione delle stesse.

Si conclude affermando che nel caso in cui si verifichi la prevalenza dell'attività svolta in Italia sulle altre attività esercitate, si riscontra una collocazione dell'oggetto principale in Italia.

3.3. Esterovestizione e modifiche

Il concetto di esterovestizione, regolamentato a seguito dell'introduzione nell'art. 73 Tuir del comma 5-bis, ha assunto un'importanza pregnante all'interno del panorama fiscale nazionale.¹⁸⁷ In questo senso, è proprio con l'introduzione del D.L. 223 del 2006, e in modo più specifico con l'art. 35 del Decreto (che porta il comma 5-bis all'interno del Tuir) che si ha l'introduzione nell'ordinamento di una **presunzione legale relativa**, per effetto della quale si considerano residenti sul territorio nazionale (*salvo prova contraria*), società o enti non effettivamente residenti. Di conseguenza si qualificano come "esterovestite" le società che simulano la residenza all'estero in modo che vi sia un vantaggio fiscale e che quindi non siano assoggettate alla potestà impositiva italiana (cfr. Cass. n. 33234/2018, Cass. n. 4463/2022, Cass. n. 7454/2022, Cass. n. 8297/2022, Cass. n. 23150/2022).¹⁸⁸

Il Tuir in questo senso procede, contrastando questo fenomeno, attraverso una presunzione relativa, e considerando la società suddetta come residente sul territorio italiano, a meno che non fornisca prova contraria.¹⁸⁹ L'esterovestizione "*rappresenta il tentativo di **sottrazione**, da parte di soggetti d'imposta italiani, alla legge tributaria dello Stato italiano di fonti di reddito astrattamente imponibili nel territorio dello Stato, suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia.*"¹⁹⁰ In Cass. civ., Sez. V, 08 settembre 2022, n. 26538 si provvede a ricordare la nozione di esterovestizione, intesa come la **fittizia localizzazione** della residenza fiscale di una società all'estero, in particolare in un Paese con un trattamento fiscale più

¹⁸⁷ Inserito ad opera del D.L. n. 223, del 4 luglio 2006, contenente "*Disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale*".

¹⁸⁸ Cfr. Cass. n. 33234/2018, Cass. n. 4463/2022, Cass. n. 7454/2022, Cass. n. 8297/2022, Cass. n. 23150/2022).

¹⁸⁹ Esterovestizione in Quotidiano IPSOA

¹⁹⁰ Piergiorgio Valente, Danilo Cardone, *Esterovestizione - Profili probatori e metodologie di difesa nelle verifiche*, Wolters Kluwer, 2015, p. 7 e ss.

vantaggioso di quello nazionale, allo scopo, ovviamente, di sottrarsi al più gravoso regime nazionale. Rappresenta quindi una “**dissociazione**” fra residenza sostanziale e formale che viene attuato dal soggetto passivo al fine di sottrarsi dalla potestà impositiva del Paese di appartenenza e quindi godere di un regime fiscale nettamente più vantaggioso (cfr. Cass. n. 2869/2013).¹⁹¹

Gli elementi necessari affinché si sia in presenza di un fenomeno di esterovestizione, e di conseguenza di abuso del diritto di stabilimento, sono essenzialmente due:

1. **Artificiosità** del trasferimento societario: in questo caso la collocazione all'estero della residenza della società risulta essere fittizia, non essendo verificato lo svolgimento della consuetudinaria attività sociale nello Stato dichiarato. Questo aspetto richiede un'analisi attenta e accurata al fine di individuare il luogo di svolgimento dell'attività, nonché quello identificato come luogo cruciale per le decisioni cd. del *core management*.
2. **Indebito vantaggio fiscale**: quel che, dunque, deve essere verificato è la situazione di apparente costituzione di un soggetto localizzato all'estero, per cui è necessario accertare che lo **scopo** essenziale di un'operazione si limiti all'ottenimento di un vantaggio fiscale: ciò perché quando il contribuente può scegliere tra due operazioni, non è obbligato a preferire quella che implica il pagamento di maggiori imposte, ma, al contrario, ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli consenta di ridurre la sua contribuzione fiscale.

In tali ipotesi, la residenza fiscale in Italia delle società ed enti in questione si presume sussistente salvo prova contraria. Ciò significa che la **prova**

¹⁹¹ Domenico Placido, Azzurra Bettino, *Esterovestizione: l'apparenza inganna e, a volte, bisogna guardare oltre*, in *Fisco Oggi*, 24 maggio 2022

contraria grava sulle suddette società ed enti, mentre all'Amministrazione Finanziaria spetterà la verifica circa della residenza degli amministratori. Al fine di provare la sua residenza all'estero, la società dovrà dimostrare l'esistenza di una sede amministrativa e di un'attività economica svolta prevalentemente al di fuori del territorio italiano. È infatti necessario, per vincere la presunzione, che la sede amministrativa sia ubicata all'estero e in ogni caso che non sia localizzata sul territorio dello Stato. In sostanza, si deve fornire la prova che le suddette società siano di fatto amministrate e gestite al di fuori del territorio nazionale.^{192 193}

Il comma 5-bis, a seguito delle modifiche formali introdotte dall'art. 2 co.1 lett.b) del D.lgs. 209/2023, dispone così: *“Salvo prova contraria, si considerano altresì residenti nel territorio dello Stato le società ed enti che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del Codice civile, nei soggetti di cui alle lettere a) e b) del comma 1, se, in alternativa:*

a) sono controllati, anche indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del Codice civile, da soggetti residenti nel territorio dello Stato;

*b) sono amministrati da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato.”*¹⁹⁴

¹⁹² Piergiorgio Valente, Danilo Cardone, *Esterovestizione - Profili probatori e metodologie di difesa nelle verifiche*, Wolters Kluwer, 2015, p. 7 e ss.

¹⁹³ Esterovestizione in Quotidiano IPSOA

¹⁹⁴ 2359. Società controllate e società collegate.

Sono considerate società controllate:

1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;

2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;

3) le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa.

Di conseguenza si può ritenere che la presunzione legale relativa di residenza in Italia, venga applicata a quelle società ed enti che si considerano residenti sul territorio dello Stato e rispettano determinati requisiti:

1. detengono **partecipazioni di controllo** in società ed enti, inteso come il possesso dei seguenti elementi: maggioranza dei voti in assemblea ordinaria della controllante nella controllata, voti sufficienti tali da poter esercitare un'influenza dominante in assemblea ordinaria per la controllante nella controllata e particolari vincoli contrattuali che legano la società controllante a quella controllata.
2. **sono controllati**, anche indirettamente, ai sensi dell'art. 2359 comma 1 c.c. **da soggetti residenti nel territorio dello Stato** o, in alternativa, sono **amministrati** da un consiglio di amministrazione o altro organo equivalente composto per la maggior parte da persone fisiche residenti sul territorio nazionale.

Per quanto riguarda questo secondo requisito, si conferma la necessità di **verifica del controllo** sui già menzionati soggetti non residenti attraverso un'analisi approfondita dei voti spettanti alle controllate, fiduciarie o persone interposte, specificata dall'articolo 2359 co.1 c.c. Per quanto riguarda invece le controllanti residenti sul territorio nazionale, si può affermare la rilevanza di qualsiasi tipologia di soggetto, inclusi quindi sia persone giuridiche che persone fisiche non titolari di reddito d'impresa. In questo senso e ferma l'operatività della presunzione legale relativa di cui all'art. 73, comma 5-bis, TUIR, è illegittima la decisione nella quale manchi

Ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) del primo comma si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta; non si computano i voti spettanti per conto di terzi.

Sono considerate collegate le società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole. L'influenza si presume quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in borsa.

da parte del giudice una valutazione, prima analitica e poi globale, degli elementi indiziari raccolti e della loro idoneità a integrare una presunzione semplice di esterovestizione ex art. 2729 c.c., con conseguente spostamento sui contribuenti dell'onere della prova contraria (Cass. pen., Sez. IV, 23/11/2023, n. 3386).¹⁹⁵

Alla base della contestazione è la mancata prova da parte del contribuente della presenza della sede di direzione effettiva o economica della società. A statuirlo è una recente sentenza della CGT Umbria n. 184/1/2024, che afferma che, appurata la gestione della società da parte dell'amministratore unico o socio in Italia, si può affermare fondata la contestazione. Nel caso di specie si utilizzava la società lussemburghese, avente amministratore, socio unico e residenza in Italia, per commettere le cd. frodi carosello. In tali termini, a seguito dell'analisi da parte del giudice di merito, la residenza della società viene localizzata in Italia in quanto ivi vengono individuate la sede di direzione effettiva ed economica della stessa. Per questa ragione, e avendo quindi attribuito la gestione della *entity* al soggetto italiano, la società estera viene qualificata come società cartiera o filtro all'interno di operazioni fraudolente, passibile quindi di contestazione di esterovestizione.¹⁹⁶

Per evitare tale contestazione, occorre la prova concreta dell'effettivo svolgimento dell'attività all'estero e che la costituzione della società all'estero non costituisca un mero espediente per sottrarsi all'imposizione fiscale in Italia. In una recente pronuncia, una società estera viene considerata esterovestita se non viene fornita idonea prova riguardo alla effettiva sede amministrativa all'estero.¹⁹⁷ Nel caso di specie una società

¹⁹⁵ Piergiorgio Valente, Danilo Cardone, *Esterovestizione - Profili probatori e metodologie di difesa nelle verifiche*, Wolters Kluwer, 2015, p. 7 e ss.

¹⁹⁶ Giorgio Emanuele Degani, Esterovestizione con verifica sulla sede effettiva della società, nel *Sole 24 Ore*, 10 luglio 2024

¹⁹⁷ Corte di giustizia tributaria di secondo grado Lombardia Milano, Sez. XXII, 13/10/2023, n. 3058

inglese, con amministratore unico residente in Italia e detenente partecipazioni in una società italiana, subisce la contestazione di società esterovestita da parte dell'Amministrazione Finanziaria. Si richiama quindi l'articolo 73 co. 5-bis, che riguarda le società estere detentrici partecipazioni di controllo in società ed enti italiani, svolgendo quindi la funzione di holding (vedi Risposta ad interpello n. 27/2022).¹⁹⁸ La norma in oggetto di disamina, relativa al contrasto delle società esterovestite, si rivolge principalmente a quelle holding, cd. *holding passive*, che possiedono partecipazioni in società residenti in Italia ma comunque non svolgono attività rilevanti sul territorio estero.¹⁹⁹

Ad esempio:

- Una società estera che controlla una società italiana residente è presunta residente fiscalmente in Italia.
- Una società estera che non controlla direttamente società italiane residenti, ma è controllata da una società italiana residente, è a sua volta presunta residente fiscalmente in Italia.

La presunzione di residenza fiscale in Italia non opera in presenza di specifiche condizioni che, ai sensi delle disposizioni normative e della giurisprudenza, dimostrino che il centro di imputazione degli interessi e la sede effettiva di amministrazione della società o ente si trovino in un diverso Stato.²⁰⁰

¹⁹⁸ Giorgio Emanuele Degani, Esterovestizione con verifica sulla sede effettiva della società, nel Sole 24 Ore, 10 luglio 2024

¹⁹⁹ Piergiorgio Valente, Danilo Cardone, *Esterovestizione - Profili probatori e metodologie di difesa nelle verifiche*, Wolters Kluwer, 2015, p. 7 e ss.

²⁰⁰ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 28/E del 4 agosto 2006

3.3.2. *Querelle* sulla natura del fenomeno

L'esterovestizione, intesa come **fittizia localizzazione** della sede fiscale di una società all'estero per il perseguimento di indebiti vantaggi fiscali, ha assunto rilevanza giuridica sempre maggiore negli ultimi anni. La giurisprudenza di Cassazione, in particolare, si è soffermata sul tema, delineando due differenti orientamenti in merito alla sua qualificazione giuridica e al relativo onere probatorio. Si afferma che l'adesione ad una delle due posizioni comporta implicazioni significative in termini di distribuzione dell'onere probatorio e di tutela del contribuente durante le fasi di verifica e accertamento fiscale.^{201 202}

Secondo un primo orientamento, prevalente fino a tempi recenti, l'esterovestizione configurerebbe un'ipotesi di **abuso del diritto** (cd. esterovestizione elusiva). In tal caso, spetterebbe all'Agenzia delle Entrate l'onere di dimostrare l'**artificiosità** della localizzazione estera della società, finalizzata unicamente all'ottenimento di un vantaggio fiscale (si vedano Cass. n. 2869/2013, 33234/2018, richiamate nelle sentenze n. 7454/2022; 8297/2022; 5075/2023). In CGT Liguria 56/1/2023²⁰³ si accoglie il presente orientamento, ritenendo quindi non sufficientemente provata la fattispecie di esterovestizione da parte del contribuente. Nel caso di specie infatti la società, secondo i giudici, *“era pienamente attiva ed operativa all'estero come risulta dal relativo contratto di affitto, dalle bollette delle utenze, dagli estratti conto bancari, dalle assemblee sociali ivi svolte e dalla corrispondenza e documentazione sociale ivi ricevuta e conservata, dall'assenza di rapporti con banche italiane”*.

²⁰¹ Nicola Borzomi, Fabrizio Cancelliere, *L'esterovestizione ricade nell'abuso del diritto (e il Fisco deve provarla)*, Il Sole 24 Ore, 15 maggio 2023

²⁰² La definizione è contenuta nelle seguenti sentenze della Corte di cassazione n. 2869/2013, n. 33234/2018 ma anche, tra le altre, in Cass. n. 2813/2014, n. 15184/2019, n. 24872/2020, n. 15424/2021, n. 11709/2022 e n. 11710/2022

²⁰³ CGT Liguria, II grado, Sez. 1, 25 gennaio 2023, n. 56

In particolare, con riferimento a Cass. n. 2869 del 2013, si affronta il caso della società lussemburghese ritenuta residente in Italia, nonostante la sede legale in Lussemburgo, in quanto ivi si svolgeva l'attività gestoria e amministrativa dell'impresa. Nel caso di specie rileva la disciplina delle CFC, in particolare con riferimento alla controllante residente in Italia, assoggettata al regime CFC per quanto riguarda la trasparenza del suo reddito, solo nel caso in cui l'attività relativa al caso di specie sia puramente artificiosa.²⁰⁴

Un orientamento più recente, invece, configura l'esterovestizione come fattispecie di **evasione fiscale**. In questa prospettiva, l'accertamento della residenza fiscale delle persone giuridiche si basa unicamente sulle disposizioni dell'articolo 73 Tuir. Di conseguenza l'onere probatorio grava sul contribuente, il quale è tenuto a dimostrare l'effettiva sussistenza della residenza estera della società (Cass. n. 11709 e 1710/2022; 23150 e 23225/2022, pronunce con le quali si confermano gli orientamenti delle sentenze precedenti; 1753/2023).²⁰⁵

Nonostante la prevalenza di questi due indirizzi, in dottrina viene affermato un **orientamento minoritario** che prevede il discostamento del fenomeno di esterovestizione da qualsiasi tipo di valutazione abusiva o elusiva. Lo spunto per procedere alla costruzione di questa tesi viene dato dalle ordinanze n. 23150/2022 e n. 23225/2022, attraverso le quali può essere colto il duplice profilo dell'esterovestizione come fenomeno non prettamente abusivo, riconfermando l'indirizzo fornito dalle precedenti pronunce nn. n. 11709 e 1710/2022: la motivazione viene trovata nell'affermazione secondo la quale la localizzazione della residenza in Italia può muovere indipendentemente dalla volontà di perseguire un vantaggio fiscale. È stata proprio la Corte, in occasione delle pronunce appena citate,

²⁰⁴ Circolare Assonime n. 15/2024

²⁰⁵ Nicola Borzomi, Fabrizio Cancelliere, *L'esterovestizione ricade nell'abuso del diritto (e il Fisco deve provarla)*, nel Sole 24 Ore, 15 maggio 2023

a fornire una visione alternativa: in questo senso la finalità dei criteri (di collegamento) viene ritenuta non totalizzante in senso elusivo ma, al contrario, ne viene riconosciuta una loro funzione “selettiva” dei soggetti passivi in tutti i casi in cui, a seguito di operazioni transnazionali sorga la necessità di verificare la residenza fiscale in Italia. Si è quindi affermato che, ad esempio in Cass. n. 4463/2022, il concetto stesso di esterovestizione costituisse un modo per approfittare di una **fiscalità più vantaggiosa** senza subire il gravoso regime fiscale statale. Si statuisce che l’utilizzo della presunzione legale relativa fosse subordinato alla dimostrazione che, con la collocazione della sede sociale all’estero, si andasse a costituire una costruzione artificiosa in modo da beneficiare del vantaggio fiscale, a maggior ragione in quanto nel caso in oggetto si tratta di residenza di una holding, proprietaria di beni immateriali. A maggior ragione si presentano varie difficoltà ad individuare una struttura operativa che si occupa della gestione societaria e di conseguenza un ambito territoriale nel quale collocarla. Chiaramente, l’elemento foriero di dubbi e certezze è rappresentato proprio dalla loro localizzazione all’estero, mentre ove si prospettasse una loro collocazione in Italia il problema non si porrebbe. In secondo luogo, una situazione rappresentata dal caso di specie innescherebbe proprio un dubbio/incertezza che trova la sua natura nell’equivoco nel binomio attività di controllo/direzione attuata dalla capogruppo italiana (verso una *subholding* estera) e la sua amministrazione sostanziale dall’Italia. Nel caso di specie la Corte si pronuncia sull’esterovestizione avente ad oggetto una holding con sede in Lussemburgo. La presente esercitava attività di gestione amministrativa e direzione delle partecipazioni possedute nelle controllate estere. In prima analisi e a seguito delle verifiche portate avanti dalla GdF si riscontra

presente esterovestizione e residenza della holding presso la sede della controllata italiana.²⁰⁶

Altre più recenti pronunce però, ad es. Cass. n. 11709/ 2022 e n. 11710/2022, prendono una **direzione differente** e affermano che l'accertamento dell'esterovestizione non sarebbe più subordinato al tema dell'abuso del diritto e quindi alla presenza di un vantaggio fiscale ma si ricollegerebbe al concetto primario di residenza della società ex 73 comma 3 Tuir e quindi, a monte, andare ad impedire alle società di localizzare fittiziamente la propria residenza fiscale in Stati con regimi fiscali più favorevoli. Nonostante ciò, si ritiene che il concetto di sede dell'amministrazione non possa beneficiare di un'interpretazione universale e quindi parrebbe richiedere un'**analisi sul caso concreto**. In questo, Assonime, nella Circolare n. 67 del 2007, intende sede dell'amministrazione come *“la dimensione spaziale in cui vengono assunte le decisioni rilevanti per la gestione dell'impresa o per il perseguimento delle finalità dell'ente”*. Quindi si tratterebbe del *“luogo in cui si formano le principali decisioni gestionali; luogo che non necessariamente coincide con quello di residenza degli amministratori della società”*.²⁰⁷

In conclusione, ed a seguito della disamina di queste posizioni contrastanti si instaura quindi un'incertezza interpretativa circa il fenomeno dell'esterovestizione, nonostante nelle ultime pronunce prevalga il **tratto elusivo**.²⁰⁸ L'incertezza appena citata corrisponde alla stessa notata dal Legislatore nella definizione dei criteri di collegamento, e dalla Circolare Assonime n. 15 individuata come *“l'eterna dialettica tra le due anime (direzione effettiva e attività in via principale) [...]”*. È ragionevole attendersi che la nuova disciplina, introducendo criteri più stringenti,

²⁰⁶ Roberto Cordeiro Guerra, Cecilia Bonazza, *Esterovestizione di una holding: occorre dimostrare il vantaggio fiscale*, in *Corriere Tributario*, 2022, 5, p. 470

²⁰⁷ Simona Reggiani, *Residenza fiscale delle società e digitalizzazione: considerazioni e spunti di riflessione*, *Amministrazione e finanza*, 2023, 5, p. 4 e ss.

²⁰⁸ Vedi Sentt. n. 1883/2023, n. 5066/2023, n. 5075/2023

produca effetti modificativi sulla configurabilità dell'esterovestizione, superando l'interpretazione negli ultimi anni prevalente, che la qualificava come operazione elusiva. Attraverso la distinzione tra sede di direzione effettiva e gestione ordinaria in via principale si ritiene che possa essere separato, in modo più chiaro e trasparente, l'oggetto di queste due differenti attività e che non vi sia confusione circa la "paternità" degli impulsi volitivi.²⁰⁹

La **circolare n. 28 del 2006** propone una disamina circa le società ed enti esterovestiti, fenomeno regolamentato dai commi 5-bis e 5-ter dell'articolo 73 Tuir ed introdotti dall'art. 35 del DL n. 223 del 4 luglio 2006. Con i commi di nuova introduzione, per i tempi, si è affermata la presunzione legale relativa con l'inversione dell'onere della prova. Il 5-bis, infatti, consente di "*presumere (salvo prova contraria) l'esistenza nel territorio dello Stato della sede dell'amministrazione di società ed enti che detengono direttamente partecipazioni di controllo in società di capitali ed enti commerciali residenti.*" Da quanto si evince dalla normativa si può quindi affermare che qualora i soci di controllo di un'entità estera con partecipazioni in Italia siano cittadini italiani, ovvero la maggioranza dei componenti del consiglio di amministrazione risieda nel territorio italiano, è legittimo presumere, sulla base di ciò che accade più frequentemente e nella comune esperienza, che anche il centro decisionale della società, ovvero la sede dell'amministrazione, sia localizzato sul territorio italiano. A differenza di quanto accade nella disciplina classica, in questo caso l'onere della prova viene traslato sul soggetto estero che dovrà fornire la prova dell'impossibilità di collocare in Italia la residenza fiscale della società, nonostante vari criteri di collegamento. In questo senso, se l'amministrazione finanziaria dovesse manifestare la volontà di contestare la residenza fiscale della in Italia di una società costituita all'estero

²⁰⁹ Francesco De Rosa, *Chiariti i nuovi criteri di residenza delle società e degli enti, Sistema integrato Eutekne*, 31 luglio 2024

sarebbero necessari vari elementi e la presenza di numerose circostanze, necessarie a provare la presenza di una discrepanza tra la residenza formalmente dichiarata e quella reale. I criteri di maggiore rilevanza hanno ad oggetto la motivazione imprenditoriale alla base della costituzione di una società all'estero o l'analisi delle varie società estere.

In questo senso quindi si afferma che la dimostrazione della residenza all'estero si basa su **elementi di prova formali**, come possono essere l'oggetto sociale o le attività della società ma anche su circostanze che ne dimostrino l'autonomia giuridica e contrattuale dell'entità estera. In sostanza, come viene statuito dalla circolare, *“il contribuente, per vincere la presunzione, dovrà dimostrare, con argomenti adeguati e convincenti, che la sede di direzione effettiva della società non è in Italia bensì all'estero. Tali argomenti e prove dovranno dimostrare che, nonostante i citati i presupposti di applicabilità della norma, esistono elementi di fatto, situazioni od atti, i doni a dimostrare in concreto radicamento della direzione effettiva dello Stato estero.”* ²¹⁰

Secondo questa normativa, che va semplicemente ad **armonizzare** in Italia ciò che in realtà è stato già da tempo affermato nel panorama internazionale, si pone a carico del contribuente l'onere della prova andando così a non gravare sull'AF, che non dovrà provare la sede dell'amministrazione di *entities* che presentano un collegamento con il territorio dello Stato. La norma inoltre prevede una prevalenza degli aspetti sostanziali su quelli formali, conciliandosi pienamente con l'opinione maggioritaria in campo internazionale. Con riferimento, infatti, alla compatibilità della norma con le convenzioni contro le doppie imposizioni si ritiene che vi sia un pieno avallo del panorama internazionale, in modo più specifico delle convenzioni internazionali, con riferimento alla presunzione di residenza viene specificato che, con l'obiettivo di individuare la sede di direzione effettiva, è necessario

²¹⁰ Vedi Commissione Tributaria Provinciale di Firenze n. 108 del 2007.

considerare il luogo e che ha visto lo sviluppo dell'attività principale. Come sappiamo, il ruolo delle convenzioni in questo senso è un ruolo ausiliario, che provvede indicare le circostanze da prendere in considerazione in caso si verifichi una doppia residenza.²¹¹

Per quanto riguarda i requisiti di applicabilità, oltre ai due citati in precedenza (detenzione di partecipazioni di controllo e l'essere sottoposti a un controllo da parte di soggetti residenti), si può ritenere la normativa applicabile anche ai casi in cui vi sia una struttura più complessa, nella quale appunto vi siano soggetti residenti controllanti, controllati e *sub-holding* estere, che si interpongono tra le due precedenti, e che subiscano il controllo da parte anche da parte della società estera.

Passando invece al comma 5-ter, questo statuisce che elemento di fondamentale importanza è rappresentato dalla data di chiusura dell'esercizio dell'entità controllata e localizzata all'estero.

²¹¹ Piergiorgio Valente, Danilo Cardone, *Esterovestizione - Profili probatori e metodologie di difesa nelle verifiche*, Wolters Kluwer, 2015, p. 7 e ss.

3.4. Le modifiche introdotte dalla riforma fiscale (L. 111/2023)

Con riferimento alla residenza delle società e degli enti, l'art. 2 del D.Lgs. n. 209/2023, in attuazione dell'art. 3 della L. n. 111/2023, provvede a mettere in atto una **revisione** dell'elemento materiale relativo al criterio di collegamento di tipo personale con riferimento alla residenza fiscale delle persone giuridiche, proponendo alcuni interventi fortemente innovativi. Tra i principali obiettivi della recente modifica legislativa si annoverano non solo la **razionalizzazione** del sistema di imposizione sul reddito in Italia, ma anche il **consolidamento** del criterio di collegamento personale, che garantisce il legame tra il contribuente e il territorio dello Stato. Questa revisione trae origine dall'esigenza di superare le problematiche sorte, da tempo, in relazione ai criteri di collegamento e dalla volontà di adottare una tipologia di criterio più diretta, chiara e meno legata alla disciplina civilistica. L'accostamento, proposto dalla riforma, tra sede di direzione effettiva e gestione ordinaria con la conseguente soppressione dei due criteri precedentemente vigenti, consente poi la creazione di un legame tra i criteri di collegamento e gli obiettivi di politica fiscale proposti dalla novella.²¹² In questo senso, l'articolo 2 del Decreto di attuazione interviene con la sostituzione del comma 3 dell'articolo 73 Tuir, oltre ad apportare varie modifiche al successivo comma 5-bis.

Infatti è proprio all'interno dell'**articolo 3** comma 1, lett. c) che si descrive il contenuto o quantomeno l'**obiettivo della riforma** stessa, avente ad oggetto l'armonizzazione della disciplina interna con il contesto internazionale, al fine di renderla allineata *“con la migliore prassi internazionale e con le convenzioni sottoscritte dall'Italia per evitare le*

²¹² Pasquale Pistone, *La nuova disciplina sulla residenza delle persone fisiche e delle persone giuridiche nel sistema di imposizione reddituale*, *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2023, 3, p. 911 e ss.

doppie imposizioni, nonché coordinarla con la disciplina della stabile organizzazione e dei regimi speciali vigenti per i soggetti che trasferiscono la residenza in Italia anche valutando la possibilità di adeguarla all'esecuzione della prestazione lavorativa in modalità agile". Si provvede quindi alla revisione della disciplina della residenza fiscale delle società e degli enti, attraverso l'introduzione dei nuovi criteri della "*sede di direzione effettiva*" e "*gestione ordinaria in via principale*", superati quindi i precedenti criteri della sede dell'amministrazione e oggetto principale. Si potrebbe quindi affermare che le prassi internazionali consolidate (cd. *best practice*), gli accordi fiscali internazionali stipulati dall'Italia e la normativa sulla stabile organizzazione costituiscono i punti di riferimento per la revisione.²¹³

3.4.1 Profili normativi modificati dalla riforma

a) Art. 73 Comma 3: residenza fiscale delle società e degli enti

In particolare, nell'art. 1 del D.lgs. si precisa la sostituzione dell'oggetto principale e della sede dell'amministrazione come criteri di collegamento. Sede di direzione effettiva e di gestione ordinaria in via principale si inseriscono in qualità di nuovi criteri di collegamento. Rimane tuttavia invariato, rispetto alla normativa precedente la riforma, il criterio di natura formale della sede legale sul territorio dello Stato.

Il **comma 3** viene quindi sostituito dal seguente: «*3. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno nel territorio dello Stato la sede legale o la **sede di direzione effettiva** o la **gestione ordinaria in via principale**. Per sede di direzione effettiva si intende la continua e coordinata assunzione*

²¹³ Eugenio Della Valle, *Revisione dei criteri di determinazione della residenza fiscale di società*, in *Il Fisco*, 2024, 5, p. 434 e ss.

delle decisioni strategiche riguardanti la società o l'ente nel suo complesso. Per gestione ordinaria si intende il continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l'ente nel suo complesso. Gli organismi di investimento collettivo del risparmio si considerano residenti se istituiti in Italia. Si considerano altresì residenti nel territorio dello Stato, salvo prova contraria, i trust e gli istituti aventi analogo contenuto istituiti in Stati o territori diversi da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 11, comma 4, lettera c), del decreto legislativo 1° aprile 1996, n. 239, in cui almeno uno dei disponenti e almeno uno dei beneficiari del trust sono fiscalmente residenti nel territorio dello Stato. Si considerano, inoltre, residenti nel territorio dello Stato, salvo prova contraria, i trust istituiti in uno Stato diverso da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 11, comma 4, lettera c), del decreto legislativo 1° aprile 1996, n. 239, quando, successivamente alla loro costituzione, un soggetto residente nel territorio dello Stato effettui in favore del trust un'attribuzione che importi il trasferimento di proprietà di beni immobili o la costituzione o il trasferimento di diritti reali immobiliari, anche per quote, nonché vincoli di destinazione sugli stessi.»;

b) Art. 73 Comma 3: residenza fiscale degli OICR e la presunzione relativa di residenza del trust

All'interno dello stesso comma 3, la revisione va ad incidere anche sul criterio della residenza per gli organismi di investimento collettivo del risparmio, con una riformulazione del comma, e si afferma che “*Gli organismi di investimento collettivo del risparmio si considerano residenti se istituiti in Italia*”. Si dispone, sempre nello stesso periodo, una revisione circa la presunzione di residenza dei trust. Infatti, si prevede che, a

differenza del comma vigente pre-riforma²¹⁴, sia introdotto l'inciso "salvo prova contraria" di evidente espressione della relativa presunzione. Di conseguenza, il nuovo comma 3 nel periodo trattato risulta così composto "Si considerano altresì residenti nel territorio dello Stato, salvo prova contraria, i trust e gli istituti aventi analogo contenuto istituiti in Stati o territori diversi da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 11, comma 4, lettera c), del decreto legislativo 1° aprile 1996, n. 239, in cui almeno uno dei disponenti e almeno uno dei beneficiari del trust sono fiscalmente residenti nel territorio dello Stato. Si considerano, inoltre, residenti nel territorio dello Stato, **salvo prova contraria**, i trust istituiti in uno Stato diverso da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 11, comma 4, lettera c), del decreto legislativo 1° aprile 1996, n. 239, quando, successivamente alla loro costituzione, un soggetto residente nel territorio dello Stato effettui in favore del trust un'attribuzione che importi il trasferimento di proprietà di beni immobili o la costituzione o il trasferimento di diritti reali immobiliari, anche per quote, nonché' vincoli di destinazione sugli stessi".

c) Art. 73 Comma 5-bis: presunzione di esterovestizione

Si affianca a questa revisione, quella del fenomeno di esterovestizione di cui all'art. 5-bis dell'articolo 73 Tuir.²¹⁵ La presunzione di esterovestizione

²¹⁴ Si considerano altresì residenti nel territorio dello Stato gli organismi di investimento collettivo del risparmio istituiti in Italia e, salvo prova contraria, i trust e gli istituti aventi analogo contenuto istituiti in Stati o territori diversi da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168-bis, in cui almeno uno dei disponenti ed almeno uno dei beneficiari del trust siano fiscalmente residenti nel territorio dello Stato. Si considerano, inoltre, residenti nel territorio dello Stato i trust istituiti in uno Stato diverso da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168-bis, quando, successivamente alla loro costituzione, un soggetto residente nel territorio dello Stato effettui in favore del trust un'attribuzione che importi il trasferimento di proprietà di beni immobili o la costituzione o il trasferimento di diritti reali immobiliari, anche per quote, nonché' vincoli di destinazione sugli stessi.

²¹⁵ Eugenio Della Valle, *Revisione dei criteri di determinazione della residenza fiscale di società*, in *Il Fisco*, 2024, 5, p. 434 e ss.

viene quindi mantenuta e di conseguenza si considerano come residenti società ed enti che detengono partecipazioni di controllo ai sensi dell'art. 2359 le società o enti commerciali residenti in Italia.²¹⁶ Di conseguenza il comma 5-bis precedente la riforma risultava così composto: *“Salvo prova contraria, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti, che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile, nei soggetti di cui alle lettere a) e b) del comma 1 [...]”*, mentre a seguito della riforma *“Salvo prova contraria, si considerano altresì residenti nel territorio dello Stato le società ed enti che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile, nei soggetti di cui alle lettere a) e b) del comma 1, se, in alternativa :*

- i. sono controllati, anche indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del Codice civile, da soggetti residenti nel territorio dello Stato;*
- ii. sono amministrati da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato.”*²¹⁷

d) Art. 5, Comma 3, lett. d): residenza fiscale delle società di persone e associazioni assimilate

A seguito della riforma l'articolo in oggetto risulta come di seguito: *“Ai fini delle imposte sui redditi:*

d) si considerano residenti le società e le associazioni che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno nel territorio dello Stato la sede legale o la sede di direzione effettiva o la gestione ordinaria in via principale. Per

²¹⁶ Gianluca Odetto, *Per la residenza delle società uno stop al criterio dell'oggetto principale, Sistema integrato Eutekne*, 18 ottobre 2023

²¹⁷ Cass. 8.9.2022 n. 26538. Secondo la sentenza, la presunzione di residenza in Italia di una società estera prevista dall'art. 73 comma 5 bis non opera ove questa società non sia a sua volta controllata da un soggetto residente in Italia.

sede di direzione effettiva si intende la continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società o l'associazione nel suo complesso. Per gestione ordinaria si intende il continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l'associazione nel suo complesso.”

3.4.2 Obiettivi

La sostituzione quindi dei due criteri con la sede di direzione effettiva e la gestione ordinaria in via principale rappresenta quindi un'innovazione in continuità con la normativa convenzionale. Infatti, si verifica una prosecuzione della disciplina fatta valere nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni e per quanto riguarda le cd. *tie breaker rules*: in questo senso i nuovi criteri rispecchiano uno dei due lati del PoEM e quindi il *central management and control* e il *day to day management*. La riforma rappresenta quindi una modalità per attribuire ai due nuovi criteri un proprio significato, auspicando quindi una riduzione delle controversie aventi ad oggetto la residenza. Si auspica quindi che la soppressione dell'elemento dell'oggetto principale vada a limitare, se non ad evitare, che le holding estere siano considerate fiscalmente residenti sul territorio italiano sulla base del possesso di partecipazioni in controllate italiane, circoscrivendo il problema relativo alla presunzione di residenza ex art. 73 comma 5bis. Finora, infatti, con riferimento a ciò, erano sorte varie controversie con riferimento all'accezione della fattispecie di riferimento, intesa in questo senso come oggetto principale.²¹⁸

Le modifiche in questione, che per una parte della dottrina costituiscono una mera revisione del tema, prevedono un'**armonizzazione** con la disciplina della residenza in oggetto alle Convenzioni contro le doppie imposizioni e prospettano, per l'individuazione della residenza fiscale in

²¹⁸ Circolare Assonime n. 15/2024

caso di una situazione di *double taxation*, l'intervento del criterio del *place of effective management* (POEM).²¹⁹

Analogamente, la modifica predisposta dal D.Lgs. n. 209/2023 inserisce il concetto di sede di direzione effettiva all'interno dei **progetti di revisione** portati avanti dalla Riforma fiscale, e intendendo con ciò identificare il *“luogo di assunzione continuativa e coordinata di decisioni strategiche riguardanti l'intera società”*. In relazione invece al presupposto temporale nessuna modifica viene apportata e si continua a procedere sulla strada, già percorsa nel caso della residenza delle persone fisiche, della mancata introduzione di un criterio che invece per molti Paesi trova normalmente applicazione.

Come citato nell'articolo 2 del D.lgs. 208/2023 e chiarito nella corrispondente Relazione illustrativa si considerano da inizio anno residenti, oltre società ed enti che hanno sul territorio dello Stato la propria sede legale per la maggior parte del periodo di imposta anche quelli aventi **sede di direzione effettiva** o la **gestione ordinaria in via principale**. La Relazione illustrativa qui menzionata provvede ad enunciare le ragioni di questa revisione e di questo **“intervento obliterativo”** avente ad oggetto i criteri sostanziali di collegamento. In modo più specifico, con riferimento al criterio della gestione in via principale, notiamo che l'intervento tiene in considerazione la **best practice internazionali**, con riferimento a quei Paesi che applicano il suddetto criterio nel caso in cui vi sia *“un effettivo radicamento della persona giuridica sul territorio, ma sorgono incertezze interpretative in merito al luogo di direzione effettiva”*, mentre per la seconda parte del criterio e quindi alla locuzione *“in via principale”* si richiama il suo ruolo come elemento di distacco per quanto riguarda il concetto di stabile organizzazione. In questo senso questo intervento dovrebbe permettere un superamento dell'indirizzo della

²¹⁹ Luigi Belluzzo, Ivan Mastrototaro, *La “nuova” residenza fiscale delle società e degli enti nella riforma fiscale italiana*, in *Fiscalità e commercio internazionale*, 2024, 3, p. 24

Suprema Corte che vede l'esterovestizione come una sovrapposizione dei due concetti di stabile organizzazione e residenza fiscale.^{220 221}

Secondo un altro orientamento della Corte di Cassazione, richiamando la disciplina civilistica della "sede effettiva", la sentenza n. 1753 del 2023 afferma che vi sia una sovrapposizione tra il concetto di sede dell'amministrazione e sede effettiva (materia civilistica), intesa come "*il luogo di svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente e si convocano le assemblee, e cioè il luogo deputato, o stabilmente utilizzato, per l'accentramento - nei rapporti interni e con i terzi - degli organi e degli uffici societari in vista del compimento degli affari e dell'impulso dell'attività dell'ente*".²²² Il caso di specie in questo senso si affermava che la localizzazione della gestione finanziaria di una società presso una controllata in Portogallo avesse come unica finalità il vantaggio fiscale ottenuto. In questo caso la sede dell'amministrazione della società portoghese non godeva di una coincidenza con la sua sede legale ma andava individuata presso la controllante italiana, da qui originandosi il vantaggio fiscale.

Si può giungere a questo assunto anche a seguito di una valutazione di diritto convenzionale: all'**art. 4 del Model Tax Convention OCSE** si prevede che quando, in base alle disposizioni del paragrafo 1, una persona diversa da una persona fisica è residente di entrambi gli Stati contraenti, si ritiene che essa sia residente dello Stato in cui si trova la sede della sua direzione effettiva, ovvero sia il *Place Of Effective Management* (in breve POEM). Il concetto appena menzionato viene ritenuto - dalla sentenza in oggetto - pienamente sovrapponibile alla sede dell'amministrazione/sede di direzione effettiva, ed intesa quindi come la sede che vede il succedersi

²²⁰ Cass., Sez. III pen., 18 ottobre 2023, n. 42490; Cass., Sez. III pen., 14 maggio 2020, n. 9090

²²¹ Eugenio Della Valle, *Revisione dei criteri di determinazione della residenza fiscale di società*, *Il Fisco*, 2024, 5, p. 434 e ss.

²²² Vedi Cass. 03 giugno 2021, n. 15424; Cass. 21 giugno 2019, n. 16697

delle “*core decisions*” relative alla società, con esse intendendo le decisioni riguardanti il “*key management and commercial decisions*”.²²³

Per **sede di direzione effettiva** si intende quindi, ai sensi della Relazione illustrativa, la continua e coordinata assunzione delle decisioni riguardanti la società o l’ente nel suo complesso. Per **gestione ordinaria** si intende il continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l’ente nel suo complesso.

I criteri di nuova introduzione rappresentano l’espressione della **ratio della novella legislativa** e sottolineano quindi la rilevanza degli aspetti fattuali, con la finalità di ampliare quest’ultimo lato, attraverso il rafforzamento della certezza del diritto. L’abbandono del criterio della sede dell’amministrazione, a favore di criteri sostanziali, mira a superare le incertezze interpretative e applicative precedentemente riscontrate. La previsione di due criteri distinti, pur operando in modo autonomo, ha lo scopo di delimitare in modo chiaro l’ambito di applicazione della norma, evitando indebite estensioni a fattispecie estranee. Notiamo quindi che le modifiche proposte, aventi carattere **sostanziale**, riguardano principalmente il luogo di assunzione delle decisioni strategiche e di svolgimento delle attività di gestione delle società o dell’ente. Per quanto riguarda invece il criterio della sede legale, criterio di natura formale, si può constatare che non subisce le modifiche predisposte dalla riforma, rimanendo sempre uguale e mantenendo una certa continuità con la disciplina previgente.²²⁴

La sostituzione del criterio della sede dell’amministrazione con i due criteri di sede di direzione effettiva e gestione ordinaria in via principale rappresenta quindi una suddivisione dei due elementi già contenuti all’interno del primo elemento. La prassi più affermata statuisce in questo

²²³ Eugenio Della Valle, *Residenza fiscale delle società*, in AA.VV, *Fiscalità internazionale*, Wolters Kluwer, 2024, p. 36

²²⁴ Relazione illustrativa D.lgs. 209/2023

senso che il fine di questo “*splitting*” del criterio di sede dell’amministrazione (corrispondente al concetto civilistico di “sede effettiva”) favorirebbe la definizione dei due singoli criteri, evitando quindi che possano esserne date interpretazioni estensive. Si afferma infatti, nella relazione illustrativa del d.lgs. 209/2023 che “*per quanto i due criteri sostanziali operino disgiuntamente, la duplice inclusione persegue anche l’obiettivo di escludere alla radice indebiti ampliamenti ad ulteriori criteri di natura sostanziale*”.²²⁵

Anche nell’attuale ordinamento, come anche nel precedente impianto normativo, i criteri di collegamento si ritengono alternativi e paritetici e di conseguenza si può ritenere che ciascuno di essi sia sufficiente a qualificare la residenza fiscale sul territorio italiano e così l’assoggettamento alla potestà impositiva.²²⁶

3.4.3. Sede di direzione effettiva

Il criterio della direzione effettiva rappresenta un’introduzione normativa disposta dalla Legge Delega n. 111 del 2023 e in modo più specifico dal D.lgs. 209/2023, che la definisce come il “*luogo in cui si svolge la continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società o l’ente nel suo complesso*”, luogo quindi nel quale si svolge la *top level governance* dell’ente o della società in questione.²²⁷

Nell’ottica del “*rafforzamento della certezza del diritto*” il legislatore ha voluto prevedere la sostituzione del criterio di sede dell’amministrazione con il concetto di sede di direzione effettiva, mantenendo in questo senso

²²⁵ Circolare Assonime n. 15/2024

²²⁶ Cass. 26 febbraio 2007, n. 4303; Cass. 7 novembre 2001, n. 13803. A livello di prassi poi la circolare 28/E del 4 agosto 2006, dell’Agenzia delle Entrate, conferma che “*...tali criteri sono alternativi ed è sufficiente che venga soddisfatto anche uno solo di essi perché il soggetto possa considerarsi residente ai fini fiscali nel territorio dello Stato*”.

²²⁷ Francesco De Rosa, *Chiariti i nuovi criteri di residenza delle società e degli enti, Sistema integrato Eutekne*, 31 luglio 2024

una continuità con la prassi internazionale e con varie pronunce della Suprema Corte: queste ultime sostengono l'assunto per cui ai fini dell'interpretazione del criterio, prima di sede dell'amministrazione e poi di sede di direzione effettiva, ha giocato un ruolo fondamentale il diritto pattizio ed in modo specifico le Convenzioni tra Stati. Invero, si ritiene che queste ultime, condividendo modelli e commentari su cui basare la rispettiva stipula, siano ritenute un pilastro fondamentale per la definizione degli elementi di collegamento e in particolare della sede di direzione effettiva.²²⁸

In questo senso, la sede di direzione effettiva è individuata in un'**attività** e non in un luogo fisico. Nonostante ciò, come afferma il legislatore nella Relazione Illustrativa, l'accezione di sede ottiene la sua qualifica a seguito del **luogo dove vengono assunte le decisioni strategiche**, con quest'ultimo termine volendosi riferire alle "**decisioni apicali**" che si collocano alla base della definizione delle strategie.

Con riferimento alla disciplina precedente e attinente alla "sede dell'amministrazione", si può constatare che l'attuale formulazione, seppur a livello contenutistico non mostri un cambiamento drastico, permette l'individuazione del concetto di direzione effettiva in modo più **immediato** e chiaro, evitando quindi una confusione in primo luogo di tipo terminologico, tra le due nozioni di "*atti dell'amministrazione*" e "*atti amministrativi*". In secondo luogo, si afferma che vi sia una delineazione più precisa e chiara del concetto trasmesso con il termine di sede amministrativa, foriero di confusione e controversie. In questo senso i primi identificano le decisioni strategiche per la gestione della società, mentre i secondi manifestano il loro carattere più esecutivo e quotidiano, ciò che definiremmo il **day to day management** (coincidente con il terzo criterio di identificazione della residenza: la gestione ordinaria). Come peraltro si affermava prima, la scelta di innovare in questo modo la disciplina attiene

²²⁸ Cass. civ., Sez. V, sent. 20 gennaio 2023, n. 1753 e ord. 25 luglio 2022, n. 23225

alla volontà di rimanere in continuità con la normativa convenzionale e di conseguenza con il *place of effective management* di cui alle Convenzioni contro le doppie imposizioni.

Inoltre, come viene anche citato nella Relazione illustrativa, il legislatore ha inteso evitare di dare un peso eccessivo, nella ricerca della sede di direzione effettiva, all'attività dei soci limitata al monitoraggio e alla supervisione dell'attività svolta, sia per i soci persone fisiche quanto per società controllanti che svolgono direzione e coordinamento. A differenza della disciplina precedente, non si considera più il luogo in cui i soci si riuniscono e formulano le loro decisioni come criterio di individuazione della residenza. In questo senso è necessario notare che con il criterio della sede dell'amministrazione non è mai stato raggiunta la definizione concettuale sperata: la sede dell'amministrazione acquisiva quindi varie accezioni, rilevando quindi sia il cd. day to day management e le decisioni strategiche degli amministratori ma anche le attività dei soci o le cd. shareholder activities. Con la Riforma si provvede ad introdurre quindi una netta distinzione, attraverso due criteri separati, della nozione di sede amministrativa. Di conseguenza ora, con la disciplina introdotta dalla Riforma, il criterio della sede di direzione effettiva pare *"inconciliabile con l'interpretazione di tale requisito volta a farlo coincidere con l'elemento volitivo dei soci. Pertanto, ai fini della direzione effettiva, non rilevano le decisioni diverse da quelle aventi contenuto di gestione assunte dai soci né le attività di supervisione e l'eventuale attività di monitoraggio della gestione da parte degli stessi"*. Si conferma in questo senso l'indirizzo già fatto valere da autorevole giurisprudenza con riferimento alla sede dell'amministrazione. Per quanto riguarda invece l'individuazione del criterio di collegamento in sé, acquistano rilevanza le **attività di gestione**

portate avanti dal singolo **socio**, che si inseriscono nel meccanismo societario e nel funzionamento dell'organo amministrativo.^{229 230}

In questo senso, quindi, sembra quindi che il criterio in oggetto non acquisisca una nuova accezione, bensì una “**mera chiarificazione**” all'interno del sistema dei criteri di collegamento. In questi termini, a differenza della presente introduzione normativa, i criteri per l'individuazione della residenza fiscale delle persone fisiche sono ritenuti di portata innovativa e non applicabili quindi ai casi anteriori alla loro entrata in vigore. La nozione di “sede di direzione effettiva” è ritenuta coincidente con il termine di matrice civilistica di “**sede effettiva**”, con esso intendendosi il “*luogo dove hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente e si convocano le assemblee e cioè il luogo deputato, o stabilmente utilizzato per l'accentramento, nei rapporti interni e con i terzi, degli organi e degli uffici societari in vista del compimento degli affari e dell'impulso dell'attività dell'ente*” (Cass. 19.07.2024 n. 20002).²³¹

Può essere utile sottolineare che il criterio di nuova introduzione crei un legame profondo con il territorio nazionale (cd. **nexus**) caratterizzato da una duplice ratio: l'allineamento con la disciplina convenzionale e la natura antielusiva. Quest'ultima caratteristica, sulla quale la dottrina si sofferma maggiormente, conferisce al criterio un ruolo centrale nella determinazione della sede di direzione effettiva. In quest'ottica, elementi formali e apparenti, come nomine fittizie o decisioni formali prese altrove, perdono rilevanza, in quanto la sede effettiva deve essere individuata sulla base di criteri sostanziali. Di conseguenza si deduce che per l'individuazione della

²²⁹ *Novità del D.lgs di riforma della fiscalità internazionale*, Sistema integrato Eutekne, gennaio 2024

²³⁰ Riccardo Michelutti, Fabrizio Zecca, Simone Demoro, *Nuovi criteri di residenza fiscale delle società coordinati con la disciplina internazionale*, in *Corriere Tributario*, 2024, 4, p. 329

²³¹ Francesco De Rosa, *Per la residenza delle società vale sempre la sede di direzione effettiva*, 20 luglio 2024, Sistema integrate Eutekne

sede di direzione effettiva risultino **irrilevanti** elementi identificati come apparenti (es. attribuzione di cariche a soggetti privi in realtà di potere di amministrare, cd. *nominee*) o ancora, il luogo dove hanno svolgimento le decisioni del CdA, nel caso in cui le decisioni in questioni si limitino ad una mera ratifica di scelte prese altrove.

Invero, la disciplina della sede di direzione effettiva, non avendo contenuto antielusivo, conferma la sua applicabilità a qualsiasi fattispecie sociale e non solo alle società conduit o a società usate come veicoli schermo. Di conseguenza si afferma che le società con una significativa operatività all'estero, mediante uffici e stabilimenti, possono essere considerate residenti in Italia. D'altro canto, si afferma che il criterio acquisisce **maggiore rilevanza tra i criteri domestici**, proprio perché coincidente con il *place of effective management* (cd. POEM) e quindi come criterio risolutivo dei conflitti di attribuzione della residenza fiscale tra Stati contraenti.²³²

In effetti, l'assunzione diretta ed autonoma della sede della direzione effettiva come criterio di collegamento personale ai fini dell'imposizione sul reddito delle società e degli enti determina un'armonizzazione tra l'elemento materiale del collegamento stesso e il criterio adottato nella maggior parte delle convenzioni internazionali in materia fiscale stipulate dall'Italia. Questa convergenza consente l'applicazione diretta della motivazione sottesa al primo criterio anche nella gestione di eventuali contenziosi relativi al superamento della doppia residenza ai sensi della convenzione internazionale applicabile. Si può quindi ritenere che l'**elemento innovativo** dell'introduzione normativa in esame risieda nell'affiancamento della sede di direzione effettiva con la gestione ordinaria, quest'ultima assunta come elemento di supporto alla prima e, al

²³² Luigi Belluzzo, Ivan Mastrototaro, *La "nuova" residenza fiscale delle società e degli enti nella riforma fiscale italiana*, in *Fiscalità e commercio internazionale*, 2024, 3, p. 24 e ss.

contempo, volta a rafforzare il collegamento personale ai fini dell'imposizione sul reddito delle società e degli enti.²³³

Con questa introduzione normativa si va sostanzialmente a **scindere** il criterio della sede dell'amministrazione in due aspetti che acquisiscono così una portata autonoma, pur mantenendo la loro qualifica sostanziale. Nella versione precedente, con la definizione della sede dell'amministrazione, già venivano accennati alcuni aspetti che sono stati poi ripresi nella disciplina corrente: si veda infatti la sede dell'amministrazione come luogo di gestione amministrativa, scenario di decisioni chiave e determinazione di strategie. Con una recente pronuncia, la sent. Cass. civ., Sez. V, 24 giugno 2024, n. 17289, si afferma una sovrapposizione tra il concetto di "sede dell'amministrazione" e "sede effettiva" (o sede di direzione effettiva), intesa come il luogo che vede lo svolgimento delle **attività amministrative e di direzione dell'ente**, delle assemblee, presso il quale si prendono le decisioni essenziali concernenti la direzione generale della società. Tale valutazione deve tenere conto dei fattori sostanziali rilevanti, tra cui lo svolgimento dell'attività principale, a fronte dei dati formali relativi alla collocazione geografica del luogo dove si svolge l'attività amministrativa e di direzione.

Per quanto riguarda la disciplina convenzionale, si può citare l'**interpretazione** proposta per la sede dell'amministrazione dal Model Tax Convention, che al par. 24 descrive il concetto di **place of effective management**. Con riferimento a questo aspetto, la disciplina convenzionale identifica la sede di direzione effettiva come la "*continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società o l'ente nel suo complesso*". Quest'ultima, non discendendo dal luogo che vede lo sviluppo volitivo dei soci, come viene riportato all'interno della Relazione

²³³ Pasquale Pistone, *La nuova disciplina sulla residenza delle persone fisiche e delle persone giuridiche nel sistema di imposizione reddituale, Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2023, 3, p. 914

illustrativa, coincide con il luogo dove vengono prese le decisioni gestionali. Le decisioni dei soci che non riguardano la gestione aziendale, così come le loro attività di supervisione o monitoraggio, non sono considerate giuridicamente rilevanti. A seguito della comprensione da parte del panorama internazionale delle modifiche con riferimento all'assunzione di decisioni e soprattutto alle modalità con cui queste vengono adottate. Si è quindi voluto, con le modifiche intervenute sul Model Tax Convention, adottare l'approccio della *Mutual Agreement Procedure* (cd. MAP) in sostituzione del *place of effective management*, essendo la procedura appena citata un criterio più adatto a determinare la residenza delle società in quanto valuti, per la localizzazione di quest'ultima, non solo la sede di direzione effettiva ma anche il **luogo di incorporazione o costituzione**.²³⁴

Negli anni sono poi intervenuti vari spunti interpretativi, sia convenzionali che dottrinali, facenti riferimento alla sempre crescente necessità di adeguare il regime fiscale delle varie *entitates* alla **dislocazione** delle sedi lavorative e al cambio di prospettiva riguardante lo smart working (e di conseguenza l'individuazione del luogo che vede soggetti in posizioni apicali all'interno della società all'interno di un processo decisionale). In relazione a quest'ultimo aspetto per lungo tempo la prassi ha sostenuto in modo specifico, al fine di determinare la sede dell'amministrazione, un'interpretazione tradizionale per il riscontro della presenza fisica del *top management* presso la sede sociale in momento di CdA (circolare n. 1/2018 della GdF) oppure in relazione al luogo di residenza abituale dei soggetti in posizioni apicali (in caso di videoconferenza). Con riferimento a questo aspetto vi sono stati vari punti di vista contrastanti, fra i quali risulta prevalere quello convenzionale che appoggia e sostiene l'idea secondo la quale, ai fini dell'individuazione della residenza delle persone giuridiche non può essere preso come *benchmark* il luogo ove è stabilito il top

²³⁴ Antonio Longo, Angela Dulcetti, *Interazioni tra residenza fiscale delle holding e reshoring di attività economiche*, in *Corriere Tributario*, 2024, 5, p. 475

management (questa interpretazione viene proposta in periodo Covid e trova la sua ratio nella carenza di solidità di questo assunto, a fronte della limitazione degli spostamenti che vige in periodo emergenziale). Indirettamente, quindi, si ritiene confermata la teoria, anche a fronte delle posizioni di autorevole dottrina e prassi, per effetto della quale al di fuori di circostanze eccezionali (come quella appena citata, come può essere una situazione emergenziale) viene ritenuto fondamentale il luogo dove vengono prese le decisioni del top management.²³⁵

Con la sentenza n. 17289 del 24 giugno 2024 si definisce la residenza delle società immobiliari, per effetto della quale la Suprema Corte dichiara la rilevanza del luogo dove si ha lo svolgimento dell'**attività direttiva e gestoria**, che provvede a dare una visione più chiara su ciò che la disciplina domestica ritiene criterio basilare per la qualifica della residenza. In questo senso, con riferimento al caso di specie, si richiama una società immobiliare, avente sede in Lussemburgo ma patrimonio immobiliare in Italia.

In Cass. civ., n. 1753 del 20 gennaio 2023, si afferma che ai fini di accertare se abbia, o meno, residenza fiscale in Italia la società estera controllata da società italiana, il concetto di "sede dell'amministrazione" non può coincidere *sic et simpliciter* con l'attività di direzione e coordinamento che la capogruppo, o comunque la controllante, esercita sulla controllata. La valutazione di congruità sui mezzi ed il personale a disposizione della controllata nello Stato della sua sede legale non può prescindere dall'oggetto specifico dell'attività che, nel caso delle gestioni dei flussi finanziari, non richiede necessariamente un dispiego di ingenti risorse materiali ed umane.

Ai fini della individuazione della residenza fiscale delle società rileva la nozione di sede amministrativa che identifica i luoghi di detenzione della

²³⁵ Circolare n. 25 del 18 agosto 2023

documentazione contabile, dei libri sociali, dello svolgimento delle riunioni del collegio sindacale e dell'assemblea, dell'assolvimento degli obblighi civilistici e fiscali. A tali criteri si aggiunge quello del luogo in cui si svolge l'oggetto principale dell'attività, criterio applicabile ad enti non residenti nel territorio dello stato (Cass. civ., n. 1883, 20/01/2023).

3.4.4. Gestione ordinaria in via principale

Come si anticipava in precedenza la modifica che interviene a seguito della riforma fiscale ha ad oggetto la “**soppressione**” del criterio dell’oggetto principale, criterio ad origine civilistica come la sede dell’amministrazione. Con questo criterio di nuova introduzione si vuole porre l’attenzione sugli “**atti di gestione corrente riguardanti la società o l’ente nel suo complesso**”, intesi quindi come le attività facenti parte del *day to day management* e quindi tutto l’insieme di atti riguardanti l’ordinario funzionamento della società.

Le motivazioni che spingono il legislatore a portare avanti questa rinnovazione risiedono nel **rischio di doppia imposizione**, insito nella dimensione spaziale dell’oggetto principale. Difatti, si può ritenere che addirittura all’interno della definizione di oggetto principale contenuta nel comma 4 dell’art. 73 pre-riforma, fossero già riscontrate delle problematiche di accertamento fattuale. Si rileva, in particolare, la complessità nell’individuare l’**attività core** dell’ente, intesa come la funzione strumentale e diretta al conseguimento degli obiettivi primari previsti dallo statuto o dalla legge istitutiva. Tale operazione necessita di un’attenta disamina di tutte le molteplici attività svolte dall’ente e dell’acquisizione di elementi fattuali, non sempre agevolmente comparabili tra loro, al fine di addivenire ad un’accurata qualificazione giuridica. Ad esempio, nell’ambito di tale formulazione, può risultare particolarmente arduo stabilire se l’attività *core* dell’ente debba essere intesa come fine ultimo dello stesso, ovvero se debba essere qualificata ai sensi dei criteri

previsti dal TUIR ai fini della perdita della natura di ente non commerciale. Tale questione, unitamente ad altri aspetti, ha originato nel corso degli anni numerosi problemi interpretativi e applicativi, che hanno a lungo impegnato la dottrina e la giurisprudenza. In tal senso, la recente modifica legislativa restituisce all'oggetto principale la sua funzione tipica di delineare il confine tra attività commerciali e non commerciali. D'altro canto, questa introduzione normativa non risulta particolarmente innovativa se calata nell'ordinamento internazionale, che non ne prevede un impiego abituale come criterio di collegamento personale ai fini fiscali.²³⁶

Per quanto riguarda la formulazione linguistica e la decisione quindi di precisare “in via principale”, la ratio di questa scelta risiede nella volontà di **circoscrivere** il criterio di collegamento ed evitare che anche casistiche di stabile organizzazione, e quindi di svolgimento di una parte dell'attività nel territorio dello Stato, possano essere totalmente incluse quando la loro natura (all'interno di questa disciplina) si presume che sia principalmente residuale.²³⁷

In caso poi di incertezze con riferimento all'interpretazione del luogo della sede di direzione effettiva, è il presente criterio a fornire un apporto consistente e ad individuare il legame ultimo dell'ente con il territorio dello Stato. Rilevano infatti elementi quali la gestione continuativa dell'attività, che sia considerata nella sua totalità e che sia svolta per la maggior parte sul territorio italiano.²³⁸

²³⁶ Pasquale Pistone, *La nuova disciplina sulla residenza delle persone fisiche e delle persone giuridiche nel sistema di imposizione reddituale*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2023, 3, p. 934 e ss.

²³⁷ Antonio Longo, Angela Dulcetti, *Interazioni tra residenza fiscale delle holding e reshoring di attività economiche*, in *Corriere Tributario*, 2024, 5, p. 475

²³⁸ Circolare Assonime n. 15/2024

3.4.5. *Reshoring*

In questa disciplina si collocano le modifiche normative relative alla riforma sulla fiscalità internazionale: infatti l'art. 6 del d.lgs. 209/2023 introduce il cd. *reshoring*.

Con questo termine si intende il fenomeno per effetto del quale non si ha la concorrenza nella formazione del reddito imponibile per quei redditi che derivano da attività di impresa svolte in un Paese estero e subito trasferite in Italia. In questo senso sorge il quesito se l'esercizio di attività in Italia da parte di una holding, in assenza di un trasferimento di residenza, sia suscettibile di configurare una stabile organizzazione. In tale ipotesi, la localizzazione della holding statica resterebbe immutata. Diversamente, alla stregua della novella normativa in materia di residenza fiscale delle società, si pone il problema di stabilire se l'oggetto sociale debba necessariamente coincidere con lo Stato di residenza delle partecipate o se possa prescindere da tale elemento. La riforma, introducendo i nuovi criteri della sede di direzione effettiva e gestione in via principale, sembra dirimere i dubbi in merito alla determinazione della residenza fiscale, indipendentemente dalla localizzazione geografica delle società partecipate.²³⁹

La Circolare Assoholding n. 1/2024 esprime inoltre l'avviso che le **società holding estere** che esercitano attività di direzione e coordinamento in Italia debbano essere considerate titolari alle agevolazioni per il "reshoring", previste dal Legislatore all'articolo 6 del D.Lgs. n. 209/2023. Tale interpretazione si basa sulla considerazione che l'attività di direzione e coordinamento, sebbene non configuri una vera e propria attività commerciale, debba comunque essere qualificata come **attività economica autonoma**. In quanto tale, rientrerebbe tra le ipotesi agevolabili ai fini del "reshoring", ossia del rimpatrio in Italia di attività

²³⁹ Matteo Tambalo, Chiara Chirico, *Il modello di fiscalità della holding*, in *Amministrazione & Finanza*, 2024, 5, p. 19

precedentemente delocalizzate all'estero. Ad esempio, una società holding italiana che assume le decisioni strategiche relative al gruppo societario e coordina le attività delle controllate sarà, ai sensi della Circolare Assoholding, considerata residente fiscalmente in Italia, con la conseguente applicazione della relativa disciplina fiscale. Al contrario, una società holding italiana che si limita a percepire dividendi dalle controllate, senza assumere un ruolo attivo nella direzione e nel coordinamento del gruppo, non potrà beneficiare della presunzione di residenza fiscale in Italia.²⁴⁰

²⁴⁰ Eugenio Della Valle, *Revisione dei criteri di determinazione della residenza fiscale di società*, in *Il Fisco*, 2024, 5, p. 435 e ss.

3.5. Holding di partecipazioni

La recente riforma e l'introduzione di criteri revisionati incide in questo senso anche con riferimento alla localizzazione degli *asset* di una società holding. Per holding si intende una società che possiede partecipazioni di controllo in altre società, avente una finalità primaria di tipo gestionale o ancora finalità di **pianificazione patrimoniale**, anche con riferimento alla diversa tipologia di holding cui ci si riferisce (in ogni caso, che sia holding pura o industriale, si occupa della gestione delle partecipazioni o strettamente della gestione finanziaria).

Con la pronuncia CGT II grado Lombardia 2439/2023 si affermava la natura di stabile organizzazione (della società italiana) della controllata francese. Nel caso di specie si prospetta il caso di una società italiana nel business della lavorazione delle carni, controllante per il 100% una società francese, avente il medesimo business (motivo per cui viene considerata come sua SO, oltre che per il controllo minuzioso della italiana sulla francese). I giudici milanesi affermano che non può essere riscontrata residenza fiscale in capo alla società francese, in quanto la natura dell'attività che viene attribuita alla società italiana - direzione e coordinamento - non sembra essere sufficiente ad integrare i criteri che caratterizzano la residenza. Invero la Commissione ritiene che l'autonomia gestionale ed organizzativa della francese non sia intaccata dall'attività di supervisione esercitata dalla controllante italiana su alcune fasi dell'attività.

Con riferimento alla sussistenza di una **presunzione qualificata di residenza fiscale in Italia** per le società holding **localizzate in Italia** che esercitano **attività di direzione e coordinamento**, si pronuncia la Circolare Assoholding n. 1/2024. Quest'ultima sostiene che, ai sensi del riformulato articolo 73, comma 3, TUIR, sussista una, elementi che implicano necessariamente la presenza della direzione effettiva, intesa

come l'attività di assunzione delle decisioni strategiche relative al gruppo societario. In altre parole, la Circolare ritiene che la presenza di una sede in Italia, unitamente allo svolgimento di attività di direzione e coordinamento, configuri una sufficiente stabilità per presumere la residenza fiscale della società holding nel territorio italiano. Al contrario, la Circolare chiarisce che la presunzione di residenza fiscale non opera per le **holding statiche**, ossia quelle che si limitano a partecipare alle assemblee delle controllate e a percepire i dividendi. In tali ipotesi, infatti, non si configura un concreto esercizio di attività di direzione e coordinamento, e la mera sussistenza di una partecipazione in società controllate non è sufficiente a radicare la residenza fiscale in Italia. In questo senso sembra doveroso fare un confronto con la normativa vigente prima che fosse emanato il decreto sulla fiscalità internazionale, che incentrava la sua attenzione sul forte *nexus* tra residenza fiscale e oggetto principale. Con questo intendendo dire che si affermava che le società di diritto estero che avessero come patrimonio immobili o partecipazioni in società fiscalmente residenti sul territorio italiano, potessero beneficiare della residenza fiscale all'interno del nostro Paese. Con il criterio dell'oggetto principale si è voluto dare rilievo al "**radicamento economico**" del soggetto sul territorio dello Stato, che tuttavia deve basarsi sullo svolgimento di un'attività e non solo sul possesso di beni, risultando comunque ininfluenti sia la sede legale che l'assunzione delle decisioni di alta amministrazione. Con la riforma quindi, non potendosi più basare sul criterio dell'oggetto principale, si farà maggiormente riferimento alla sede della direzione effettiva e della gestione ordinaria in via principale ai sensi dell'articolo 73 comma 3 del Tuir.²⁴¹

²⁴¹ Eugenio Della Valle, *Revisione dei criteri di determinazione della residenza fiscale di società*, in *Il Fisco*, 2024, 5, p. 434 e ss.

3.6. Convenzioni contro le doppie imposizioni - Modello OCSE

Nel Modello OCSE, già più volte citato, sono previsti due criteri necessari, ai sensi dell'art. 1, in presenza dei quali è prevista l'operatività della disciplina convenzionale: il coinvolgimento di persone e la necessità per queste di avere la residenza in uno dei due Stati contraenti.²⁴²

L'articolo 4 par. 3, di seguito riportato, “*Where by reason of the provision of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, the competent authorities of the Contracting States shall endeavour to determine by mutual agreement the Contracting State of which such person shall be deemed to be a resident for the purposes of the Convention, having regard to its place of effective management, the place where it is incorporated or otherwise constituted and any other relevant factors. In the absence of such agreement, such person shall not be entitled to any relief or exemption from tax provided by this Convention except to the extent and in such manner as may be agreed upon by the competent authorities of the Contracting States*”, nonché la norma ad oggetto della presente disamina, rappresentano un punto cardine da due punti di vista:

- a) determinazione dell'estensione e della portata della Convenzione;
- b) risoluzione dei casi di doppia residenza, costituenti casi conflittuali di attribuzione della residenza.

È necessario poi precisare che, dal 2017 (da quando è stata approvata la nuova versione del Model Tax Convention), si è verificata la sostituzione del criterio di risoluzione delle controversie internazionali per quanto riguarda le entità diverse dalle persone fisiche (cd. *tie breaker rule*), ovvero

²⁴² “La Convenzione si applica alle persone che sono residenti di uno o di entrambi gli Stati contraenti”

il *place of effective management*, con “*Mutual Agreement Procedures*” (cd. MAP), intesi come accordi consensuali tra i vari Stati contraenti.²⁴³

Si afferma la natura residuale della modalità, che prevede che sia disposta una negoziazione amichevole, in mancanza di criteri valutabili ai sensi dell’articolo 4 comma 3. Gli accordi in oggetto sono esemplificativi di un approccio **case by case** che lascia molta discrezionalità al singolo Stato nell’affrontare le controversie suddette.²⁴⁴

In questo senso il Commentario, al par. 25, statuisce che le fattispecie che permettono l’accesso alla procedura amichevole siano “*cases where lack of information as to the taxpayer’s actual situation has led to misapplication of the Convention, especially in regard to the determination of residence (paragraph 2 of article 4), the existence of a permanent establishment (article 5), or the temporary nature of the services performed by an employee (paragraph 2 of article 15).*” Questa modalità prevede l’analisi della fattispecie concreta caso per caso da parte degli Stati contraenti, basata su **elementi** precisi riferiti al luogo in cui si verificano le seguenti attività: svolgimento delle riunioni del Consiglio di amministrazione, esercizio delle funzioni di ordinaria amministrazione da parte dei dirigenti e degli amministratori delegati, localizzazione sede centrale, conservazione della documentazione contabile. Nonostante ciò, viene comunque precisato che gli Stati contraenti non sono vincolati al rispetto di questa modalità e possono ancora adottare il criterio del *place of effective management*.²⁴⁵

Si nota però che la modalità relativa alle MAP non ha ricevuto armonizzazione all’interno dell’ordinamento italiano, che ha proseguito all’applicazione delle regole disposte dai vari trattati con riferimento al

²⁴³ Piergiorgio Valente, Il nuovo Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni: profili di novità, in *Il Fisco*, 2018, 6, p. 558 e ss.

²⁴⁴ Circolare Assonime n. 15/2024

²⁴⁵ Piergiorgio Valente, Il nuovo Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni: profili di novità, in *Il Fisco*, 2018, 6, p. 558 e ss.

presupposto della sede di direzione effettiva e continuando ad applicare la modalità prima dell'introduzione della *mutual agreement procedure*.²⁴⁶

Con riferimento alla nozione di "*residente di uno Stato Contraente*" di cui al Modello, si intende il soggetto che, ai sensi dei criteri di collegamento (*nexus*) previsti dalla normativa fiscale del suddetto Stato, è sottoposto a tassazione in base al concetto dell'imposizione piena (cd. *full tax liability*). Questi due elementi appena citati permettono di arrivare alla conclusione che, al fine di definirsi residente in un determinato Stato, è necessario fare riferimento e richiamare la normativa domestica attraverso i criteri di collegamento sopra citati, indipendentemente dal luogo che vede la produzione del reddito.²⁴⁷

Rappresenta sostanzialmente una norma di chiarimento ed esemplificazione di quelli che possono essere i criteri di collegamento già conosciuti dall'ordinamento nazionale ed internazionale, nonostante venga concessa una certa apertura e flessibilità nei confronti degli Stati che dovessero individuare nuovi criteri basati sul presupposto fondamentale del *nexus*, e che quindi possano essere considerati analoghi a quelli in precedenza citati. Questa visione presenta caratteristiche di inconsistenza in quanto si ritiene, anche a fronte dell'articolo 3 del Modello, che spetti ai singoli Stati l'ultima parola per quanto riguarda l'interpretazione dei criteri scelti. Per questo motivo si afferma che il modello OCSE si allinea alla visione del diritto tributario statale, lasciando ai singoli Stati la facoltà di scelta in relazione alle fattispecie che attraggono all'interno del loro territorio la potenziale residenza di persone o società. In questo senso possiamo ritenere questa direzione come pienamente coerente con

²⁴⁶ Riccardo Michelutti, Fabrizio Zecca, Simone Demoro, *Nuovi criteri di residenza fiscale delle società coordinati con la disciplina internazionale*, in *Corriere Tributario*, 2024, 4, p. 329 e ss.

²⁴⁷ Roberto Cordeiro Guerra, *Il Modello OCSE contro la doppia imposizione internazionale* in Cordeiro Guerra, *Diritto tributario internazionale*, Wolters Kluwer, CEDAM, 2016, p. 396 e ss.

l'obiettivo e la ratio del Modello e in generale delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, che mirano ad armonizzare la disciplina del panorama internazionale con quella nazionale, attraverso un allineamento relativo al potere fiscale dei singoli Stati.

3.6.1. Place of effective management

Il fenomeno relativo alla doppia residenza genera l'introduzione dell'articolo 4 Model Tax Convention OCSE, contenente la ***tie-breaker rule*** del *place of effective management*. Quest'ultima, affiancata nella versione del 2017 alla *Mutual Agreement Procedure*, viene intesa come una regola che ha come scopo principale l'individuazione dello Stato di residenza tra i due che vengono ritenuti come tali. Al comma 3 si statuisce infatti che *“quando in base alle disposizioni del paragrafo 1, una persona diversa da una persona fisica è residente di entrambi gli Stati contraenti, si ritiene che essa è residente solo dello Stato in cui si trova la sede della sua direzione effettiva”*.²⁴⁸ A differenza della normativa prevista per le persone fisiche, in questo caso si menziona una sola *tie breaker rule*, e cioè la **sede di direzione effettiva**.

Con riferimento a questo criterio, foriero di numerose ambiguità e controversie, sono state prospettate varie interpretazioni circa la nozione di “sede di direzione effettiva”: intesa sia come luogo di riunione degli organi sociali (cd. Consiglio di amministrazione) o anche luogo che si configura come teatro delle decisioni strategiche della società. Il Par. 24 del Commentario afferma che *“the place of effective management is the place where **key management and commercial decisions** that are necessary for the conduct of the entity's business as a whole are in substance made. All relevant facts and circumstances must be examined to determine the place*

²⁴⁸ *“Where by reasons of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, then it shall be deemed to be a resident only of the State in which the place of effective management is situated”*.

of effective management. An entity may have more than one place of management, but it can have only one place of effective management at any one time". Lo strumento in questione, avente la *ratio* di dirimere una situazione di doppia residenza, non costituisce in alcun modo una metodologia costitutiva di individuazione e di criterio di collegamento della residenza: si ritengono quindi validi i criteri domestici e la *tie-breaker rule* acquisisce ruolo di criterio residuale, non proponendo il panorama convenzionale una regola capace di pronunciarsi o produrre degli effetti sulla regolamentazione domestica.²⁴⁹

Si può quindi ritenere che il *place of effective management* sia un criterio **secondario e residuale**, in quanto secondo alcuni indirizzi dottrinali si ritiene che non tenga sufficientemente in considerazione le specificità del singolo caso e che quindi non possa essere applicato in senso assoluto. In questo senso si è giunti alla conclusione che, con riferimento all'applicabilità della regola in questione, nel caso in cui sia necessario individuare il luogo di residenza tra due Stati si opterà per il luogo che vede la presenza della sede centrale della società; alternativamente, è previsto lo svolgimento di una valutazione sul caso concreto e quindi verificare quale sia il luogo di svolgimento dell'attività principale della società, degli "scopi primari" e che vede un nesso con le spese pubbliche.²⁵⁰

Ai nostri fini quindi possiamo ritenere che il Modello OCSE fornisca rilevanza, ai fini della risoluzione dei casi di doppia residenza, ad un **criterio di natura sostanziale**, nonché il luogo "*nel quale si assumono in sostanza le decisioni chiave manageriali e commerciali necessarie alla conduzione dell'impresa nel suo complesso*" (par. 24).

All'interno di una scelta tra due Stati sembra valido ritenere che, anche a fronte dell'art. 3 par. 2 del Modello, spetti al singolo Stato ritenere

²⁴⁹ Stefano Dorigo, *Residenza fiscale delle società e libertà di stabilimento nell'Unione Europea*, CEDAM, 2012, p. 61 e ss.

²⁵⁰ Giovanni Moschetti, *Origine storica, significato e limiti di utilizzo del place of effective management, quale criterio risolutivo nei casi di doppia residenza delle persone giuridiche*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2010, 2, p. 245

circoscrivere e definire la nozione di sede dell'amministrazione e quindi identificare se una determinata fattispecie può essere ritenuta come tale.²⁵¹ Nonostante ciò, si ritiene che la disciplina in questione porti con sé un rischio tangibile, ovvero che la valutazione dei criteri di collegamento di entrambi i Paesi come potenziali elementi di identificazione della sede di direzione effettiva, vada a costituire una situazione di doppia residenza, in questo senso benché si sia comunque fatto ricorso alla *tie-breaker rule*.²⁵² Si prospetta che per i casi appena citati le autorità fiscali provvedano di comune accordo alla scelta di uno dei due Stati da considerare come residente (art. 4 par. 3). I presupposti osservati per fare questa valutazione risiedono su vari elementi: a) sede di direzione effettiva; b) luogo di registrazione o costituzione; c) Paese di residenza ai fini delle imposte sui redditi (sulla base degli elementi appena citati. In modo più specifico il Commentario provvede a fornirci un'estensione dei presupposti appena citati, affermando che deve essere preso in considerazione:

- a) il luogo di svolgimento delle riunioni dell'organo sociale;
- b) luogo di svolgimento delle attività di management;
- c) gestione attività ordinaria e quotidiana della società;
- d) localizzazione delle sedi della società e luogo di conservazione della documentazione contabile.

²⁵¹ Stefano Dorigo, *Residenza fiscale delle società e libertà di stabilimento nell'Unione Europea*, CEDAM, 2012, p. 61 e ss.

²⁵² Roberto Cordeiro Guerra, *Il Modello OCSE contro la doppia imposizione internazionale* in Cordeiro Guerra, *Diritto tributario internazionale*, Wolters Kluwer, CEDAM, 2016, p. 399

Conclusione

Al termine dell'analisi fin qui condotta sulla nozione di residenza nelle imposte sui redditi, nella prospettiva interna e convenzionale, nella formulazione anteriore e successiva alla recente riforma fiscale, si può notare una crescente tendenza dell'ordinamento nazionale a convergere sulla disciplina internazionale. I criteri utilizzati per stabilire la residenza fiscale variano significativamente tra i diversi Paesi. La crescente mobilità di persone fisiche ed enti ha reso sempre più difficile individuare il luogo in cui essi sono fiscalmente residenti.

In questo lavoro si è cercato di tracciare l'evoluzione della disciplina italiana, mettendo in evidenza le innovazioni introdotte dagli artt. 1 e 2 del D.Lgs. n. 209/2023, in attuazione dell'art. 3 della legge delega n. 111/2023. L'armonizzazione della disciplina nazionale con il contesto internazionale e il consolidamento del criterio della residenza come criterio di collegamento personale rappresentano gli obiettivi principali della riforma in questo ambito specifico. Si è cercato quindi di analizzare, con riferimento alle persone fisiche, le modifiche introdotte dalla Riforma, tra le quali rilevano: l'inserimento del criterio delle frazioni di giorno, una nuova versione del domicilio (domicilio fiscale), il criterio della presenza sul territorio dello Stato e la trasformazione della presunzione di residenza collegata all'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente da assoluta a relativa. Con riguardo, invece, alle persone giuridiche l'intervento riformatore si è concentrato principalmente sulla scissione del criterio della sede dell'amministrazione in sede di direzione effettiva e gestione principale in via ordinaria (assorbendo anche l'elemento dell'oggetto principale).

Come indicato all'inizio, sono state individuate, in particolare, due linee di approfondimento: la mancata introduzione della *split year clause* e l'interpretazione del criterio della sede di direzione effettiva.

In conclusione, nell'attuale fase di post-globalizzazione, a causa della crescente mobilità dei soggetti e della ricchezza, la determinazione della residenza fiscale, rappresenta una sfida complessa per gli ordinamenti fiscali moderni che devono pertanto evolversi costantemente per adeguarsi a un contesto economico in continua trasformazione.

Bibliografia

Dottrina

AA.VV, *Fiscalità internazionale*, Wolters Kluwer, 2024, p. 36

Alessandra Magliaro, Sandro Censi, *Frazionamento del periodo d'imposta: la split year clause nella normativa convenzionale e interna*. In: *Il Fisco*, 35 (2023), p. 3328

Arginelli Paolo, Cuzzolaro Giulio, *"Vecchie ruggini" e mancate occasioni nell'ordinanza della Cassazione n. 16634/2018 sulla presunzione di residenza fiscale degli iscritti nelle anagrafi della popolazione residente*. In: *Rivista di diritto tributario*, 8 (2018), p. 6889

Baboro, Roberto, *La variabilità della residenza delle persone fisiche alla luce delle ultime elaborazioni della Corte di Cassazione*. In: *Rivista dei Dottori Commercialisti*, 3 (2016), pag. 505

Baggio, Roberto, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, Giuffrè, 2009

Beghin Mauro, Tundo Francesco, *Manuale di diritto tributario*, Torino, Giappichelli, 2022

Belluzzo Luigi, Mastrototaro Ivan, *La "nuova" residenza fiscale delle società e degli enti nella riforma fiscale italiana*. In: *Fiscalità e commercio internazionale*, 3 (2024), p. 24 e ss.

Benedettelli, Massimo, *Sul trasferimento della sede sociale all'estero*. In: *Rivista delle società*, 2010, p. 1251 e ss.

Beretta, Giorgio, *Cross-Border Mobility of Individuals and the Lack of Fiscal Policy Coordination Among Jurisdictions (Even) After the BEPS Project*. In: *INTERTAX*, 47 (2019), Kluwer Law International BV, The Netherlands, p. 92 e ss

Bertocchi, Federico, *La disciplina della residenza fiscale: i criteri dell'iscrizione anagrafica e della sede legale ed il loro formalismo, alla luce dell'evoluzione tecnologica e dei nuovi modelli di attività economiche*. In: *Diritto e Pratica Tributaria*, 2 (2021), p. 683

Borzomì Nicola, Cancelliere Fabrizio, *L'esterovestizione ricade nell'abuso del diritto (e il Fisco deve provarla)*. In: *Il Sole 24 Ore*, 15 maggio 2023

Cian Giorgio, Trabucchi Alberto, *Commentario al Codice civile*, CEDAM, 2022

Cordeiro Guerra Roberto, Bonazza Cecilia, *Esterovestizione di una holding: occorre dimostrare il vantaggio fiscale*. In: *Corriere Tributario*, 5 (2022), p. 470

Cordeiro Guerra Roberto, Dorigo Stefano, *Residenza fiscale delle società ed esterovestizione: note a margine della sentenza Dolce & Gabbana della Cassazione penale*. In: *Rivista di diritto tributario*, 1 (2017)

Cordeiro Guerra, Roberto, *Diritto tributario internazionale*, Padova, CEDAM, 2016

Cordeiro Guerra, Roberto, *I limiti alla potestà impositiva ultraterritoriale*. In: *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 1 (2012)

Corso, Luisa, *In vigore i nuovi criteri per la residenza delle persone fisiche*. In: *Sistema integrate Eutekne*, 3 gennaio 2024

Degani, Giorgio Emanuele, *Esterovestizione con verifica sulla sede effettiva della società*. In: *Il Sole 24 Ore*, 10 luglio 2024

De Pirro, Roberta, *Residenza fiscale delle persone fisiche: collegamento con il territorio dello Stato in base ai soli interessi personali*. In: *IPSOA Quotidiano*, 23 ottobre, 2023

De Rosa, Francesco, *Per la residenza delle società vale sempre la sede di direzione effettiva*, 20 luglio 2024. In: *Sistema integrate Eutekne*

De Rosa, Francesco, *Chiariti i nuovi criteri di residenza delle società e degli enti*. In: *Sistema integrato Eutekne*, 31 luglio 2024

De Santis, Emilio, *Presunzione di residenza anche senza la provenienza*, *Italia Oggi*, 10 agosto 2024

Della Valle, Eugenio, *Revisione dei criteri di determinazione della residenza fiscale di società*. In: *Il Fisco*, 5 (2024)

Stefano Dorigo, *Chapter 16 – Italy* in Guglielmo Maisto, *Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law*. In: *IBFD*, (2010)

Dorigo, Stefano, *Residenza fiscale delle società e libertà di stabilimento nell'Unione Europea*, CEDAM, 2012

Dragonetti, Alessandro, Piacentini Valerio, *Manuale di fiscalità internazionale*, Milano, Wolters Kluwer, IPSOA, 2022

Einaudi, Luigi, *Principi di scienza delle finanze*, Torino, 1932, pp. 151-152
Fabio Graziano, Massimo Procopio, *Nuove leggi e giurisprudenza costituzionale*. In: *Diritto e pratica tributaria*, 2 (2024)

Falsitta, Gaspare, *Manuale di diritto tributario*, Parte speciale, Wolters Kluwer, CEDAM, 2020

Ferranti Gianfranco, Andreani Giulio e Dodero Annibale, *Commentario all'art. 2 Tuir* in Testo unico imposte sui redditi, 2° ed., Wolters Kluwer, 2022

Foglia Giuliano, Masi Marco, *Prospettive di riforma dei criteri domestici di radicamento della residenza delle persone fisiche*. In: *Corriere Tributario*, 10 (2023), p. 817

Fregni, Maria Cecilia, *La residenza delle persone fisiche*. In: *Giurisprudenza Italiana*, 2009, 11, p. 2564 e ss.

Gadžo, Stjepan, *The principle of nexus or genuine link as a keystone of international income tax law: a reappraisal*. In: *INTERTAX*, Volume 46, 3 (2018), Kluwer Law International BV, The Netherlands

Gallio, Zingales, *Il regime degli impatriati si applica anche in caso di distacco lavorativo all'estero*. In: *Il Fisco*, 41 (2023)

Garbarini, Cristiano, *L'oggetto principale dell'attività quale elemento per determinare la residenza delle persone giuridiche*. In: *Rivista di diritto tributario*, 2014

Garbarino, Carlo, *Residenza delle persone fisiche (nel diritto tributario internazionale)* in *Digesto delle Discipline Privatistiche, sezione commerciale*, 2012

Giovannini Alessandro (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti, vol.1, Diritto internazionale e cooperative e cooperative compliance*, Pisa, Pacini, 2024

Giuseppe Tinelli, *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, CEDAM, 2009

Leo, Maurizio, *Imposte sui redditi nel Testo Unico*, Milano, Giuffrè, 2022

Lo Presti Ventura, Emanuele, *Con la riforma occasione persona in tema di split year*, 29 maggio 2024, in *Sistema integrato Eutekne*

Emanuele Lo Presti Ventura, *Residenza fiscale delle persone fisiche con nuovi possibili parametri, Sistema integrato Eutekne*, 25 ottobre 2023

Loconte, Stefano, Molteni Beatrice, *Trasferimenti di residenza in Italia: cosa cambia e a quali condizioni, IPSOA quotidiano*, 12 febbraio 2024

Longo Antonio, Dulcetti Angela, *Interazioni tra residenza fiscale delle holding e reshoring di attività economiche*. In: *Corriere Tributario*, 5 (2024), p. 475

Luisa Corso, *Interessi economici prevalenti su quelli personali per la residenza delle persone fisiche*. In: *Sistema integrato Eutekne*, 19 luglio 2024

Magliaro Alessandra, Censi Sandro, *Le nuove regole per la residenza fiscale non fanno buon uso della migliore prassi internazionale e convenzionale*. In: *Il Fisco*, 44 (2023)

Magliaro Alessandra, Censi Sandro, *Residenza in Paese black list: a carico del contribuente la prova di effettivo trasferimento, anche indiretto*. In: *Il Fisco*, 25 (2024), p. 2409 e ss.

Magnani, Andrea, *Considerazioni in tema di residenza fiscale delle persone fisiche*. In: *Il Fisco*, 30 (2003), p. 12418

Marianetti Giuseppe, Sante Smilari Roberto, *Residenza delle persone fisiche: ancora dubbi sull'armonizzazione con le best practices internazionali*, *Il Fisco*, 26 (2024), p. 207 e ss.

Marianetti Giuseppe, Sante Smilari Roberto, *Residenza fiscale delle persone fisiche: superata la presunzione assoluta dell'iscrizione anagrafica*. In: *Il Fisco*, 3 (2024), p. 207

Marino, Giuseppe, *La residenza nel diritto tributario*, Padova, CEDAM, 1999

Anita Maura, Gianluca Odetto, Cecilia Pasquale, *La residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Manuale della fiscalità internazionale*, Biblioteca Eutekne, 2020, p. 69

Melis, Giuseppe, *La nozione di residenza fiscale delle persone fisiche nell'ordinamento tributario italiano*. In: *Rassegna Tributaria*, (1995), p. 1036

Melis, Giuseppe, *Manuale di diritto tributario*, Torino, Giappichelli, 2022

Melis, Giuseppe, *Trasferimento della residenza fiscale e imposizione sui redditi*, Milano, Giuffrè, 2009

Michelutti Riccardo, Zecca Fabrizio, Demoro Simone, *Nuovi criteri di residenza fiscale delle società coordinati con la disciplina internazionale*. In: *Corriere Tributario*, 4 (2024), p. 329 e ss.

Morri Stefano, Nicolosi Francesco, *Residenza in Italia e oggetto principale delle società estere*. In: *Corriere Tributario*, 2 (2023), p. 166 e ss.

Moschetti, Giovanni, *Origine storica, significato e limiti di utilizzo del place of effective management, quale criterio risolutivo nei casi di doppia residenza delle persone giuridiche*. In: *Diritto e pratica tributaria*, 2 (2010)

Nicolosi, Francesco, *La nuova residenza fiscale delle persone fisiche*. In: *Rivista di diritto tributario*, 29 febbraio, 2024

OECD, *Addressing the tax challenges of the digital economy*, 2014

Odetto, Gianluca, *Per la residenza delle società uno stop al criterio dell'oggetto principale*. In: *Sistema integrato Eutekne*, 18 ottobre 2023

Palumbo, Giovambattista, *Presupposti di individuazione della residenza fiscale*, *IUS Tributario*, 2021

Pasquale, Cecilia, *Residenza civilistica e anagrafica non per forza coincidenti*, *Sistema integrato Eutekne*, 10 gennaio 2019

Pistone, Pasquale, *La nuova disciplina sulla residenza delle persone fisiche e delle persone giuridiche nel sistema di imposizione reddituale*. In: *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 3 (2023), p. 934 e ss.

Piantavigna, Paolo, *La funzione della nozione di residenza fiscale nell'Irpef*. In: *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 3 (2013), pag. 275

Pistone, Pasquale, *Diritto tributario internazionale*, Torino, Giappichelli, 2019

Pompei, Matteo, *Con la Convenzione Ocse 2017 meno conflitti sulla residenza*. In: *Fisco Oggi*, 2018

Quartana Claudio, Bolis Lodovico, *La nuova definizione di residenza delle persone fisiche ai fini delle imposte sui redditi*. In: *Fiscalità e Commercio internazionale*, 3 (2024), p. 5

Reggiani, Simona, *Residenza fiscale delle società e digitalizzazione: considerazioni e spunti di riflessione*. In: Amministrazione e finanza, n. 5, 2023, p. 4 e ss.

Residenza fiscale: l'utilizzo delle tie breaker rules, IPSOA, 18 gennaio 2023

Scarioni Paolo, Martino Antonio Fiorentino, *La nuova definizione di residenza fiscale delle persone fisiche*. In: Corriere Tributario, 2 (2024), pp. 122 e ss.

Scarioni, Paolo, *Change within individual residence within EU: the tax residence issue as a possible obstacle from an italian perspective*. In: INTERTAX, Volume 39, Issue 5 (2011) Kluwer Law International BV, The Netherlands

Tambalo Matteo, Chirico Chiara, *Il modello di fiscalità della holding*. In: Amministrazione & Finanza, 5 (2024), p. 19

Tesauro, Francesco, *Compendio di diritto tributario*, CEDAM, 2020

Tosi Loris, Baggio Roberto, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Wolters Kluwer, CEDAM, 2016

Traversa, Edoardo, *Corporate Tax Residence and Mobility*, 2017 EATLP Congress, IBFD, (2018), p. 7 e ss.

Trivisano, Francesco, *La residenza delle persone fisiche ai fini delle imposte sui redditi*. In: Il Fisco, 43 (2012), p. 6886

Turri, Giovanni, *Italia - Svizzera trasferimento della residenza in corso d'anno: la split year clause*. In: Fiscalità e Commercio Internazionale, 3 (2024), p. 82

Turri, Giovanni, *La residenza della società in Italia*. In: Diritto e pratica tributaria, 1 (2019), p. 911

Torrente Andrea, Schlesinger Piero, *Manuale di diritto privato*, 23° ed., Milano, Giuffrè

Valente Piergiorgio, Cardone Danilo, *Esterovestizione - Profili probatori e metodologie di difesa nelle verifiche*, Wolters Kluwer, 2 (2015)

Valente, Piergiorgio, *Il nuovo Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni: profili di novità*. In: Il Fisco, 6 (2018), p. 558 e ss.

Vannini, Alessandro, *I legami personali prevalgono su quelli economici nei casi di “doppia residenza”*. In: *Il Fisco*, 17 (2024)

Giurisprudenza

- Cass. civ., Sez. V, 19 luglio 2024 n. 20002
Cass. civ., Sez. V, 18 luglio 2024, n. 19843
Cass. civ., Sez. V, 24 giugno 2024, n. 17289
Cass. civ., Sez. V, 27 marzo 2024, n. 8238
Cass. civ., Sez. V, 17 febbraio 2023, n. 5066
Cass. civ., Sez. V, 17 febbraio 2023, n. 5075
Cass. civ., Sez. V, 20 gennaio 2023, n. 1883
Cass. civ., Sez. V, 19 gennaio 2023, n. 1544
Cass. civ., Sez. V, 20 gennaio 2023, n. 1753
Cass. civ., Sez. V, Ord., 25 luglio 2022, n. 23225
Cass. civ., Sez. V, 25 luglio 2022, n. 23150
Cass. civ., Sez. V, 14 marzo 2022, n. 8266
Cass. civ., Sez. V, 15 marzo 2022, n. 8297
Cass. civ., Sez. V, Ord. 11 febbraio 2022, n. 4463
Cass. civ., Sez. V, 11 ottobre 2022, n. 29635
Cass. civ., Sez. V, 11 aprile 2022 n. 11710
Cass. civ., Sez. V, 20 gennaio 2023, n. 1883
Cass. civ., Sez. V, 08 settembre 2022, n. 26538
Cass. pen., Sez. IV, 23 novembre 2023, n. 3386
Cass. civ., Sez. V, 8 marzo 2022, n. 7454
Cass. civ., Sez. V, 3 giugno 2021, n. 15424
Cass. civ. sez. trib., 04 maggio 2021, n. 11620
Cass. civ., Sez. V, 3 giugno 2021 n. 15314
Cass. civ., Sez. V, 1° luglio 2021, n. 18702
Cass. civ., Sez. V, 25 maggio 2021, n. 14240

Cass. civ., Sez. V, 3 giugno 2021, n. 15424
Cass. civ., Sez. V, 2 marzo 2020, n. 5642;
Cass. civ., Sez. V, Sez. V, 8 ottobre 2020, n. 21694
Cass. civ., Sez. V, 1° marzo 2019, n. 6117
Cass. civ., Sez. V, 21 giugno 2019, n. 16697
Cass. civ., Sez. V, 21 giugno 2019, n. 16697
Cass. civ., Sez. V, 21 dicembre 2018, n. 33234
Cass. civ., Sez. V, 16 luglio 2018, n. 18822
Cass. civ., Sez. V, 14 novembre 2018, n. 29312
Cass. civ., Sez. V, 19 febbraio 2018, n. 3992
Cass. civ., Sez. V, 20 dicembre 2018, n. 32992
Cass. civ., Sez. VI, 25 giugno 2018, n. 16634
Cass. civ., Sez. V, 10 novembre 2017, n. 26638
Cass. civ., Sez. V, Sez. V, 16 gennaio 2015, n. 678
Cass. civ., Sez. V, 13 maggio 2015, n. 9723
Cass. civ., Sez. V, 31 marzo 2015, n. 6501
Cass. civ., Sez. V, 28 ottobre 2015, n. 21970
Cass. civ., Sez. V, 16 gennaio 2015, n. 677
Cass. civ., Sez. V, 22 aprile 2015, n. 8196
Cass. civ., Sez. V, 7 febbraio 2013 n. 2869
Cass. civ., Sez. V, 23 maggio 2013, n. 20285
Cass. civ., Sez. V, 14 giugno 2013, n. 14937
Cass. civ., Sez. V, 25 marzo 2011, n. 6934
Cass. civ., Sez. V, 18 novembre 2011, n. 24246
Cass. civ., Sez. V, 29 dicembre 2011, n. 29576
Cass. civ., sez. trib., 15 giugno 2010, n. 14434
Cass. civ., Sez. V, 22 ottobre 2010, n. 21689
Cass. civ., Sez. V, 19 maggio 2010, n. 12259
Cass. civ., Sez. V, 26 febbraio 2007, n. 4304
Cass. civ., sez. trib., 26 febbraio 2007, n. 4303
Cass. civ., Sez. V, 22 agosto 2007, n. 17882

Cass. civ., Sez. V, 23 gennaio 2006, n. 9319
Cass. civ., Sez. V, 8 marzo 2005, n. 5006
Cass. civ., Sez. trib., 7 novembre 2001, n.13803
Cass. civ. Sez. I, 3 marzo 1999, n. 1783
Cass. civ., Sez. I, 6 febbraio 1998, n. 1215
Cass. civ., Sez. V, 8 novembre 1989, n. 4705
Cass. civ., Sez. V, 14 marzo 1986 n. 1738
Cass. civ., Sez. V, 5 febbraio 1985, n. 791
Cass. civ., Sez. V, 29 aprile 1975, n. 2561
Cass. civ., Sez. V, 12 febbraio 1973 n. 435
Cass. civ., Sez. V, 29 dicembre 1969, n. 3322
Cass. civ., Sez. V, 21 marzo 1968, n. 884

CGT Umbria n. 184/1/2024

CGT I grado Lucca, Sez. 1, 22 maggio 2024, n. 139

CGT I grado Milano, Sez. III, 6 maggio 2024 n. 1938

CGT Liguria, II grado, Sez. 1, 25 gennaio 2023, n. 56

CGT II grado Milano, Sez. XXII, 13 ottobre 2023, n. 3058

CGT II grado Milano, Sez. IX, 25 settembre 2023, n. 2816

CGT II grado Brescia, Sez. XXV, 27 marzo 2023, n. 2439

Comm. trib. reg. II grado Trento, 23 ottobre 2017, n. 108/1/17

Comm. trib. reg. Napoli, 18 novembre 2015, n. 10249

Comm. trib. reg. Bologna 72 marzo 2000, n.16

Comm. trib. prov. Modena 9 febbraio 1999, n. 985

Sentenza CGUE, 12 luglio 2001, C-262/99 (*Louloudakis contro Stato ellenico*)

Prassi

Circolare Assonime n. 4 del 2024

Circolare Assoholding n. 1 del 2024

Circolare Assonime n. 15 del 2024

Circolare n. 25 del 18 agosto 2023

Risposta ad interpello n. 73 del 18 gennaio 2023

Circolare n. 25 del 18 agosto 2023

Risposta ad interpello n. 370 del 4 luglio 2023

Risposta ad interpello n. 294 del 22 luglio 2019

Risposta ad interpello n. 294 del 2019

Risposta ad interpello n. 25 del 2018

Circolare Guardia di Finanza n. 1/2018

Circolare n. 17/E del 23 maggio 2017

Circolare n. 9 del 2016

Circolare Assonime n. 5 del 2014

Risoluzione n. 351 del 2008

Circolare n. 28/E del 4 agosto 2006

Circolare Assonime n. 67 del 2007

Circolare n. 9 del 2001

Risoluzione n. 17 del 1999

Circolare n. 201 del 1997

Circolare n. 304 del 1997

Risoluzione n. 8/1329 del 1988